

**MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO**

Doctora en Derecho. Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
de la Universidad Carlos III de Madrid

# **LA TRIBUTACIÓN DE LA RENTA OBTENIDA POR LAS SOCIEDADES PROFESIONALES**

**Prólogo de FERNANDO PANTALEÓN PRIETO**

Catedrático de Derecho Civil  
Socio de GARRIGUES & ANDERSEN

Editorial COLEX

1999

## ÍNDICE

ABREVIATURAS .....	7
PRÓLOGO .....	9
I. INTRODUCCIÓN .....	15
II. CONCEPTO Y RÉGIMEN JURÍDICO TRIBUTARIO APLICABLE A LAS SOCIEDADES PROFESIONALES .....	19
1. Concepto .....	19
2. Régimen jurídico-tributario aplicable .....	22
2.1. Posibilidad de que las sociedades profesionales asuman forma civil o forma mercantil .....	22
2.2. Fundamento de la sujeción pasiva al IS ...	24
2.3. Exclusión de las sociedades profesionales con forma civil del ámbito subjetivo del IS .	30
2.4. Inclusión de las sociedades profesionales con forma mercantil en el ámbito subjetivo del IS .....	35
III. LAS SOCIEDADES PROFESIONALES CON FORMA CIVIL: EL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS .....	39
1. Exclusión del ámbito subjetivo del IS .....	41
2. Determinación de la renta que se atribuye .....	43
3. Atribución del rendimiento neto .....	48
4. Obligaciones a cargo de la sociedad .....	53

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, ni su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar sin el permiso previo por escrito de los titulares del Copyright.

© Constitución y Leyes, S.A.  
 Sor Ángela de la Cruz, 6 - 7ª planta  
 28020 Madrid  
 I.S.B.N.: 84-7879-506-5  
 Dep. Legal: M-34.748-1999  
 Fotocomposición: Lufercomp S.L. San Fernando de Henares (Madrid)  
 Imprime: Gráficas Rógar. Tel.: 91 811 40 40

<b>IV. LAS SOCIEDADES PROFESIONALES CON FORMA MERCANTIL: LA TRANSPARENCIA FISCAL</b>	<b>55</b>
1. Ámbito subjetivo .....	56
1.1. Forma societaria: aceptación de las formas capitalistas .....	56
1.2. Características propias de las sociedades profesionales .....	60
a) Requisitos objetivos .....	62
b) Requisitos subjetivos .....	63
c) Requisitos temporales .....	67
2. Régimen jurídico .....	68
2.1. Determinación de la renta .....	68
2.2. Imputación de bases imponibles .....	69
a) Imputación de bases imponibles positivas .....	69
b) Imputación dentro de una sola categoría .....	71
c) Identificación de los socios .....	76
d) Período de imputación .....	79
2.3. Imputación de otros conceptos .....	79
2.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de acciones o participaciones de sociedades transparentes ....	83
2.5. Obligaciones de la sociedad .....	88
2.6. Régimen sancionador .....	91
3. Sociedades irregulares .....	93
4. Sociedades en formación .....	95
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>97</b>

## ABREVIATURAS

<b>C.c.</b>	Código civil
<b>C. de c.</b>	Código de comercio
<b>DGRN</b>	Dirección General de los Registros y del Notariado
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas
<b>IBI</b>	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
<b>ICIO</b>	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
<b>IMVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>LGT</b>	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
<b>LHL</b>	Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales
<b>LIRPF</b>	Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>LIS</b>	Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades
<b>LIVA</b>	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

<b>LSA</b>	Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas
<b>LSRL</b>	Ley de 23 de marzo de 1995 de Responsabilidad Limitada
<b>RAEAT</b>	Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>RDGT</b>	Resolución de la Dirección General de Tributos
<b>RDGRN</b>	Resolución de la Dirección General de Registros y del Notariado
<b>RIRPF</b>	Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>RIS</b>	Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
<b>RRM</b>	Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil
<b>RTEAC</b>	Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>RTEAR</b>	Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional
<b>STC</b>	Sentencia del Tribunal Constitucional

## PRÓLOGO

El reciente espectáculo *iuris* que nos ha tocado vivir acerca de la personalidad jurídica de las sociedades civiles, comenzando por la descabellada resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 31 de marzo de 1997 y finalizando, por ahora, en los probablemente ilegales apartado 3 del artículo 81 y apartado 2 del artículo 269 bis del Reglamento del Registro Mercantil, introducidos por el Real Decreto 1867/1998, de 4 de septiembre, me ha proporcionado experiencias contrapuestas. Unas desagradables —comprobar la inusitada imprudencia jurídica de la que en todo ese espectáculo ha hecho gala la Dirección General de los Registros—; y otras tan agradables como la de prolongar el muy sólido trabajo que el lector tiene entre sus manos.

Porque son seguramente mis escritos y conferencias sobre la personalidad jurídica de las sociedades civiles en general, y de las profesionales en particular, las que han movido a María Luisa González-Cuéllar —que profesa el Derecho Tributario en la Universidad Carlos III de Madrid— a otorgar el placer de redactar estas líneas a alguien que sólo muy recientemente, e impulsado por necesidades prácticas dolorosas —el fallecimiento de un consorcio de muchos quilates de humanidad— ha tenido que acercarse al régimen tributario de las sociedades profesionales; a un civilista que ha comprobado, una vez más, que no se pueden tomar decisiones de interpretación jurídico-privada acertadas sin tener en cuenta el dato fiscal, tantas ve-

ces crucial. Y a partir de este instante, me comprometo a no hablar más de mí en tercera persona; honor éste, justamente reservado a las estrellas de la pequeña pantalla.

Algo habrá tenido también que ver con el presente encargo mi vieja amistad con el maestro de la profesora González-Cuéllar, y uno de nuestros más solventes tributaristas, Don Juan Zornoza Pérez. Juan y yo formamos parte de un notorio grupo de profesores de Derecho que comenzamos nuestras carreras universitarias en la segunda mitad de los setenta en la Universidad Autónoma de Madrid –grupo al que el resto de nuestros jóvenes colegas bautizó como «*El PRI*», quizás porque nunca nos caracterizamos por nuestra porosidad y modestia, pero seguramente más por la envidia que les reconcomía ante nuestra proverbial habilidad para controlar las decisiones de la Junta de Facultad y, en general, para la conspiración universitaria–; un grupo en el que Juan siempre destacó por su elegancia (era, sin duda, nuestro Petronio) y yo por ser el mejor jugador de mus, a muchas piedras del siguiente. Y del Derecho ya ni hablo, porque en ese terreno eramos todos abracadabramente inigualables.

Al cabo de los años –y hablando ahora en serio–, creo que todos los integrantes del *PRI* coincidiríamos en lo que hemos tenido en común: todos podíamos y podemos decir con orgullo el nombre de nuestros maestros. Es un privilegio muy raro; y por desgracia para nuestros discípulos, no hereditario.

\* \* \* \* \*

Como el lector informado recordará, la citada resolución de 31 de marzo de 1997 («Errare humanum est»), cuya doctrina reiteró la de 11 de diciembre del mismo año («Perseverare diabolicum»), afirmó que sólo gozan de personalidad jurídica las sociedades civiles –por su objeto– que hubieran sido inscritas en el Registro Mercantil, por haber adoptado una de las formas mercantiles (colectiva, comanditaria, anónima, limitada): únicas inscribibles, sin duda, en el Registro Mercantil en la fe-

cha de las citadas resoluciones. En otras palabras, que sólo las sociedades civiles contempladas en el artículo 1.670 del Código Civil podían adquirir personalidad jurídica mediante su correspondiente inscripción en el Registro Mercantil.

No voy a repetir aquí los numerosos argumentos que demuestran que la referida doctrina es frontalmente contraria a datos normativos contundentes (me permito remitir al efecto al trabajo que publiqué sobre el tema en la revista *La Ley* de 8 de septiembre de 1998). Sí parece oportuno añadir ahora el que sigue.

Los artículos 7.1.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [LIS] y 10 de la flamante Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias [LIRPF] establecen que «*las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica*» no tributan por el Impuesto de Sociedades. Si fuera cierto que sólo las sociedades civiles con forma mercantil podrían tener personalidad jurídica, no cabría sino concluir que la exclusión del Impuesto de Sociedades afectaría a todas las sociedades civiles por su objeto: tanto a las también civiles por su forma (carentes, por hipótesis, de personalidad jurídica), como a las que hubieran adoptado una forma mercantil (que serían las «sociedades civiles con personalidad jurídica» del art. 10.1 LIRPF, tras su inscripción en el Registro Mercantil), salvo, quizás, las que adoptaran las formas de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, en atención a lo dispuesto en el artículo 3 de cada una de las Leyes relativas a dichos tipos societarios.

Pero nadie con autoridad ha sostenido nunca que una sociedad colectiva con objeto civil –por ejemplo, una sociedad colectiva profesional, siendo «*el ejercicio de una profesión o arte*» un objeto civil por excelencia (cf. art. 1.678 del Código Civil)– esté excluida del Impuesto sobre Sociedades y sujeta al régimen de atribución de rentas. Y naturalmente, la profesora González-Cuéllar sostiene en este trabajo que todas las sociedades con forma mercantil inscritas en el Registro Mercantil, también las de objeto civil como las sociedades profe-

sionales, tributan por el Impuesto sobre Sociedades; con sujeción, en concreto, al régimen de transparencia fiscal.

Menos notorio que la repetida resolución de 31 de marzo de 1997, es que en el proceso de reforma del Reglamento Hipotecario que desembocó en el Real Decreto 1867/1998, de 4 de septiembre, la Dirección General de los Registros y del Notariado intentó dar ropaje normativo a la tesis sostenida en aquélla, equiparando todas las sociedades civiles no inscritas en el Registro Mercantil a los entes sin personalidad contemplados hoy en el artículo 11 del Reglamento Hipotecario; e introduciendo las palabras «*Sociedad civil*» en el artículo 383 del mismo Reglamento, al tiempo que preveía el acceso al Registro Mercantil de las sociedades civiles.

El rotundo varapalo que, con base en el principio de jerarquía normativa, ello mereció por parte del Consejo de Estado, frustró radicalmente no sólo el intento de dar apariencia de norma jurídica a la tesis de que la inscripción en el Registro Mercantil es requisito para la adquisición de la personalidad jurídica por las sociedades civiles en general, y las profesiones en particular, sino también a la tesis de que tal inscripción es requisito previo para la inscripción de inmuebles a nombre de dichas sociedades en el Registro de la Propiedad: el silencio sobre las sociedades civiles en el artículo 383 del Reglamento Hipotecario es ahora, tras la hilarante intervención de la Dirección General de los Registros que acaba de describirse, todavía menos elocuente.

Se ha conservado, sin embargo, bien que finalmente en los artículos 81.3 y 269 bis del Reglamento del Registro Mercantil la facultad de inscripción en dicho Registro de las sociedades objetiva y subjetivamente civiles. Tratándose de una pura facultad —en modo alguno, como ya se ha expuesto, de un requisito para la adquisición de la personalidad jurídica, ni siquiera de la capacidad para ser titular inmobiliario-registral—, nada tendría yo que oponer a ello, si tal facultad se hubiera

concedido en una norma con rango de Ley. Porque en el artículo 16 del Código de Comercio, que reseña la materia inscribible en el Registro Mercantil, el párrafo quinto del apartado 1 se refiere a «*Cualesquiera personas, naturales o jurídicas, cuando así lo disponga la Ley*», y el párrafo séptimo a «*Los actos y contratos que establezca la Ley*». En ambos casos, la Ley con mayúscula.

Ahora bien, para el caso de que en el futuro una norma con rango de Ley dispusiera lo que ahora se lee en los repetidos artículos 81.3 y 269 bis del Reglamento del Registro Mercantil, o de que fuera posible sostener que la reserva material de Ley de los párrafos quinto y séptimo del artículo 16.1 del Código de Comercio se contrae a los supuestos de inscripción obligatoria (cf. artículo 19 del Código de Comercio), me parece perfectamente plausible la tesis de la profesora González-Cuéllar de que las sociedades civiles, y entre ellas las profesionales, inscritas en el Registro Mercantil habrían de tributar por el Impuesto de Sociedades en lugar de quedar sujetas al régimen de atribución de rentas. Otra cosa supondría una injustificable discriminación de (los socios de) las sociedades civiles frente a (los socios de) las sociedades mercantiles con idéntico objeto civil: por ejemplo, el ejercicio de una profesión o arte. No hará falta señalar al lector avisado de que, en el panorama de las sociedades profesionales, la natural forma civil ha venido prácticamente a desaparecer precisamente por las desventajas comparativas del régimen de atribución de rentas frente al de transparencia fiscal.

\* \* \* \* \*

En la última mitad del trabajo prologado, la profesora González-Cuéllar realiza un concienzudo análisis del régimen de transparencia fiscal, sin duda de mucho mayor interés para el comprador de este libro que estas líneas mías, a las que voy a poner ya fin con una buena nueva y una queja.

La buena nueva es que, entusiásticamente de acuerdo con María Luisa González-Cuéllar y los demás juristas por ella citados en la nota 92 de su trabajo, hay que afirmar que cuando deban considerarse bienes gananciales las participaciones en una sociedad profesional, o aun siendo privativa la condición de socio, deban considerarse gananciales los que los civilistas denominamos «*emolumenta*» de las participaciones del cónyuge profesional (que será el supuesto más frecuente, e indudable si también la eventual aportación de capital se ha hecho con dinero o bienes gananciales), la proporción correspondiente de la base imponible positiva de la sociedad deberá imputarse por partes iguales a ambos cónyuges. Porque son ambos, sin duda posible, titulares de los «*derechos económicos inherentes a la condición de socio*», en palabras del artículo 76.1 LIS y ahora también del artículo 74 LIRPF. Porque ha desaparecido en la nueva Ley el que era apartado 2 del artículo 55 de la derogada Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991 y su nefasta coletilla «*aunque la titularidad fuera común*». Y porque no tiene justificación sensata discriminar al profesional casado en régimen de gananciales frente al nudo propietario de participaciones de una sociedad profesional.

Y finalmente, una queja que seguramente comparte la «carolina» doctora que me ha hecho el honor de presentar su sugerente obra. ¿*Quo usque tandem* abusará el legislador fiscal de la paciencia de los profesionales que, por razones económicas simplemente obvias, optan por ejercer su profesión en el seno de organizaciones societarias, endosándoles un régimen fiscal que se asienta sobre la muy injuriosa presunción de que se trata de una impresentable pandilla de defraudadores?

**FERNANDO PANTALEÓN**

*Catedrático de Derecho Civil  
Socio de Garrigues & Andersen*

## I. INTRODUCCIÓN

El ejercicio de la actividad profesional en grupo se está imponiendo cada vez más, en contra de la doctrina que niega la admisión de estas sociedades profesionales alegando el carácter personalista de la prestación profesional, la carencia de la titulación necesaria para ejercer por parte de la sociedad, su incompatibilidad con el principio de libre elección del profesional o los problemas que plantea en relación con la exigencia de responsabilidad<sup>1</sup>. La práctica demuestra el creciente establecimiento de acuerdos entre profesionales con la finalidad de estar en condiciones de responder a las demandas de la sociedad, que exige una cada vez mayor especialización de los profesionales y la disposición de medios tecnológicos muy avanzados cuyo coste no puede permitirse el profesional aislado<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Respecto de las razones alegadas a favor y en contra de la viabilidad de las sociedades profesionales, PAZ-ARES, C., Comentario al art.1.679, en AA.VV., *Comentarios del Código civil*, Tomo II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, pp. 1403 y ss; CAPILLA RONCERO, F., Sociedades de profesionales liberales. Cuestiones sobre su admisibilidad, en AA.VV., *El ejercicio en grupo de profesiones liberales*, Universidad de Granada, Granada, 1993, pp. 231 y ss.

<sup>2</sup> Un examen de las exigencias socio-económicas que conducen a la agrupación de los profesionales puede verse en CAPILLA RONCERO, F., Sociedades de profesionales liberales. Cuestiones sobre su admisibilidad, en AA.VV., *El ejercicio...cit.*, pp. 209 y ss; GARCÍA PÉREZ, R., *El ejercicio en sociedad de profesiones liberales*, Bosch, Barcelona, 1997, pp. 13 y ss.

Obviamente, la mera proliferación de este tipo de asociaciones no sería motivo suficiente para afirmar la viabilidad de las sociedades profesionales. Su existencia, premisa necesaria para estudiar su régimen tributario, se basa en la incorrección de los argumentos contrarios a su legalidad, así como, por supuesto, en el reconocimiento expreso que realizan el art. 1.678 C.c. y determinadas normativas propias de algunas profesiones, como la Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 19/1988, de 22 de julio), el Estatuto General de la Abogacía Española (arts. 34 al 38), el Estatuto General de los Procuradores de Tribunales (art. 37), el Estatuto de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos (art. 12.1) o el Código de Deontología Médica de 1979 (arts. 99 y 100). No existe en España, por el momento, una regulación especial de las sociedades profesionales –al margen del reconocimiento legal que de ellas efectúa el art. 1.678 C.c.– como sí que ocurre en Francia o en Alemania<sup>3</sup>. En nuestro país, la ordenación de esta cuestión la han asumido los estatutos de algunos Colegios profesionales o los códigos deontológicos. A este sistema existente en España se le denomina «abierto», porque *«rigiendo las normas comunes para las sociedades civiles y mercantiles, no existe obstáculo alguno para la elección del tipo de sociedad al que se quieran acoger los profesionales liberales, condicionado, en todo caso, por las particularidades del ejercicio de su respectiva actividad profesional»*<sup>4</sup>. Sin embargo, se está tramitando actualmente en nuestro país una Ley de sociedades profesionales, que todavía se encuentra en fase de propuesta de Anteproyecto, en la que se regulan de forma unitaria estas entidades en una serie de disposiciones de gran trascendencia que se irán analizando a lo largo del presente trabajo.

<sup>3</sup> Sobre la regulación civil en los países de nuestro entorno, GARCÍA PÉREZ, R., *El ejercicio... cit.*, pp. 70 y ss; DELGADO GONZÁLEZ, A.F., *Las sociedades profesionales*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1996, pp. 217 y ss.

<sup>4</sup> ALBIEZ DOHRMANN, J., Agrupaciones societarias y no societarias de profesionales liberales, en *Estudios de Derecho civil en homenaje al profesor Dr. José Luis Lacruz Berdejo*, vol. I, Bosch, Barcelona, 1992, p. 13.

Las razones que llevan a declarar erróneas las tesis anteriormente expuestas en contra de la licitud de las agrupaciones societarias de profesionales son explicadas, entre otros autores, por PAZ-ARES<sup>5</sup>. Este profesor mantiene que tanto el carácter personalista del ejercicio de la profesión, como la concurrencia de la titulación y la colegiación necesaria son datos que están presentes cuando el ejercicio de la profesión se hace a través de una sociedad, pues nada impide que el «*intuitus personae*» se predique de una grupo de personas, aparte de que la existencia de una sociedad no significa que sea ella misma la que presta el servicio material, que sigue siendo realizado por un profesional concreto. Del mismo modo, la finalidad que se intenta garantizar mediante la exigencia de colegiación y titulación queda salvaguardada cuando concurren en los componentes de la sociedad que son los que van a realizar efectivamente el trabajo<sup>6</sup>. En relación con su incompatibilidad con el principio que garantiza que el profesional ejerza la actividad con libertad y bajo su responsabilidad, PAZ-ARES considera que dicha libertad de decisión sobre la práctica de la profesión está asegurada en las sociedades profesionales pues el ámbito de decisión de la sociedad se limita a la aceptación de encargos y a su reparto. Por último, la ausencia de responsabilidad del profesional no es cierta; el socio que presta el servicio no hace dejación a la sociedad de la responsabilidad que derive de sus actos, sino que la asume de forma solidaria con aquélla<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> PAZ-ARES, C., Comentario al art.1.679... cit., pp. 1403 y ss.

<sup>6</sup> En este sentido, el Estatuto General de la Abogacía requiere la colegiación de todos los abogados que formen parte de la sociedad.

<sup>7</sup> ALBIEZ DOHRMANN, K.J. y GARCÍA PÉREZ, R., «Nuevamente sobre la inscripción de las sociedades profesionales en el registro Mercantil (Acercas de la RDGRN de 26 de junio de 1995)», *Derecho Privado y Constitución*, nº 8, 1996, p. 226, afirman la necesidad de distinguir entre la responsabilidad de la sociedad y la responsabilidad profesional del socio, que no son excluyentes, sino que coexisten de forma que el perjudicado podrá dirigirse contra cualquiera de los dos.



Sin embargo hay que reconocer que la proliferación de estas sociedades no ha ido acompañada de la regulación de su régimen jurídico: relaciones de la sociedad con los socios y con los clientes, responsabilidad, fiscalidad, etc. Dejando al margen al profesional que ejerce la actividad económica de forma individual por la ausencia de dudas que plantea la tributación de sus rendimientos por el IRPF (art. 25 LIRPF), el régimen tributario de las sociedades profesionales no es siempre una cuestión evidente, pues varía según la forma que adopten, lo que resulta especialmente conflictivo cuando la sociedad asume una forma mercantil personalista («sociedades mixtas»), como será estudiado a continuación.

## II. CONCEPTO Y RÉGIMEN JURÍDICO-TRIBUTARIO APLICABLE A LAS SOCIEDADES PROFESIONALES

### 1. CONCEPTO

Las sociedades profesionales consisten en la asociación de varios profesionales con la intención de *«ejercitar en común su profesión, mediante la aportación por cada uno de ellos de su propia actividad profesional, aparte otras aportaciones de naturaleza diversa (medios instrumentales, por ejemplo), al objeto de cooperar entre sí y contribuir entre todos al levantamiento de los gastos comunes de la profesión, y repartir la ganancia obtenida con ese ejercicio»*<sup>8</sup>.

Los requisitos establecidos en el art. 75.1.b LIS en orden a sujetar al régimen de transparencia fiscal a las sociedades profesionales no debe llevar a la confusión de creer que sólo son sociedades profesionales las que cumplan aquellas condiciones (*«Las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el*

---

<sup>8</sup> CAPILLA RONCERO, F., Sociedades de profesionales liberales. Cuestiones sobre su admisibilidad, en AA.VV., *El ejercicio ...cit.*, p. 231.

25 por 100 de los beneficios de aquella»). Tales condiciones no determinan más que el sometimiento a un régimen fiscal especial de determinadas sociedades profesionales. El resto de entidades profesionales sujetas al IS, que obtenga más de un 25% de beneficios derivados de actividades no profesionales o que tenga socios no profesionales con derecho a participar en más de un 75% de los beneficios, tributan por el régimen general establecido en la LIS.

En la legislación tributaria no se encuentra una definición de «actividad profesional», sino que se limita a dar una definición general de todas las actividades económicas (empresariales, profesionales y artísticas) en el art. 25 LIRPF para el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el art. 80 LHL en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas. Un concepto válido para todo el espectro tributario es enunciado por MENÉNDEZ MORENO en los siguientes términos: «*Es profesional quien de forma independiente se dedica a prestar servicios para los que se requiere cualificación intelectual o técnica, con posibilidad de obtener la pertinente contraprestación*»<sup>9</sup>.

Y, como continúa este autor de forma coincidente con la postura ya explica que años después mantiene PAZ-ARES<sup>10</sup>, la realización de esta actividad puede realizarse de forma asociada siempre que cada persona física integrante de la sociedad reúna en sí misma los requisitos necesarios para el ejercicio de dicha actividad. Que el desarrollo de la actividad que cumple las notas comunes a todo ejercicio profesional se realice por una persona jurídica no modifica su carácter profesional,

<sup>9</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, IEF, Madrid, 1986, p. 206.

<sup>10</sup> Ver nota 5.

aunque a efectos del IAE dicha actividad se califique como empresarial<sup>11</sup>.

Es necesario, antes de determinar el régimen jurídico aplicable, diferenciar las sociedades profesionales de las «sociedades de profesionales». Dentro de esta última categoría se engloban las sociedades de medios (por ejemplo, las Agrupaciones de Interés Económico), las sociedades de comunicación de ganancias y las sociedades de intermediación de servicios profesionales, cuya característica común —y que las diferencia de las sociedades profesionales— es la ausencia de actividad profesional común entre los profesionales que integran la sociedad, que se limita a una colaboración meramente instrumental en orden a compartir la infraestructura material y personal<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Como explica MAGRANER MORENO, F., *Tributación de los abogados y procuradores*, CISS, Valencia, 1998, p. 99, en el IAE la calificación de la actividad sujeta se realiza en función del sujeto que la ejerce, y no de la propia actividad (Regla 3ª, punto 3, de las Instrucciones aprobadas por DR Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre). En concreto, la actividad profesional desarrollada por una sociedad aparece inscrita en la Sección 1ª de las Tarifas dedicada a las actividades empresariales, a diferencia de los supuestos en que el titular de la actividad es una persona física en cuyo caso aparece clasificada en la sección 2ª de las Tarifas.

<sup>12</sup> Véase, PAZ-ARES, C., Comentario al art. 1.679.... cit., pp. 1403 y 1404; y CAPILLA RONCERO, F., Sociedades de profesionales liberales. Cuestiones sobre su admisibilidad, en AA.VV., *El ejercicio en grupo...cit.*, pp.215 y ss. En esta línea de diferenciación el Estatuto General de la Abogacía excluye del concepto de «despacho colectivo» a la coexistencia de colaboradores y pasantes con el abogado titular del bufete, a la colaboración entre familiares o a la coexistencia de abogados independientes entre sí que comparten un mismo local. La característica general de las sociedades profesionales es que se manifiestan al exterior como colectividad unida, como profesional en sí misma (ANGULO RODRÍGUEZ, L. de., Los despachos colectivos de abogados y las normas colegiales, en AA.VV., *El ejercicio en grupo...cit.*, p. 327). Es importante destacar que las sociedades de intermediación de servicios profesionales son un artificio de la DGRN, que «reconvertía» verdaderas sociedades profesionales en una figura a la que denominaba de aquella manera debido a la negativa de la jurisprudencia registral a reconocer la licitud de las sociedades profesionales (RDGRN de 2 de junio de 1986).

## 2. RÉGIMEN JURÍDICO TRIBUTARIO APLICABLE

### 2.1. Posibilidad de que las sociedades profesionales asuman forma civil o forma mercantil

Las sociedades profesionales son, por su objeto, sociedades civiles, tal y como establece el art. 1.678 C.c.: «*La sociedad particular tiene únicamente por objeto cosas determinadas, su uso, o sus frutos, o una empresa señalada, o el ejercicio de una profesión*». Y, como el resto de sociedades civiles, puede adoptar la forma civil o asumir una forma mercantil (art. 1670 Cc: «*Las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio (...)*»)<sup>13</sup>.

Esta dualidad entre el objeto (que en todo caso es civil) y la forma (que puede ser mercantil) plantea el problema de determinar con certeza la naturaleza del contrato de profesionales ante el que nos hallemos, que determinará el régimen jurídico aplicable. Así, conjugando ambos factores, objeto y forma<sup>14</sup>, si

<sup>13</sup> Recordemos la clarificadora distinción que realiza PANTALEÓN PRIETO entre sociedades civiles internas («*en las que los bienes destinados al cumplimiento del fin común son propiedad de por cuotas de los socios, y no hay otros acreedores que los individuales de cada uno de ellos*»), sociedades civiles externas («*existe un patrimonio social separado de los personales de los socios; y les es aplicable el art. 1.669, al igual que todas las normas del Título VIII del Libro Cuarto del Código Civil*») y las sociedades civiles (por su objeto, pero) con forma mercantil («*contempladas en el art. 1.670 del Código Civil, y regidas por las normas correspondientes del Código de Comercio, a excepción de las reguladoras del estatuto del comerciante*») (PANTALEÓN PRIETO, F., «La personalidad jurídica de las sociedades civiles: contra la Resolución de la DGRN de 31 de marzo de 1997, *La Ley*, 1997, vol. 4, p. 1379).

<sup>14</sup> En opinión de Díez-PICAZO y de GULLÓN, la solución debe fijarse conjugando los dos factores: el objeto y la forma (DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho civil*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1989, pp. 521 y 522). Siguiendo este criterio, las sociedades con objeto civil pero con forma mercantil tienen naturaleza mercantil (*Sistema... cit.*, p. 522). Por el contrario, otros autores mantienen su carácter civil, como URÍA, R., *Derecho Mercantil*, 17ª ed., Madrid, 1990, pp. 166 y 167.

la sociedad profesional asume una forma civil es obvio su carácter civil, por lo que será aplicable la exclusión del ámbito subjetivo del IS (art. 7 LIS) y la subsiguiente aplicación del régimen de atribución de rentas previsto en el art. 7 LIRPF. El problema surge cuando la sociedad profesional se constituye bajo una forma mercantil, haciendo uso de la posibilidad que le ofrece el art. 1.670 C.c., pues se plantea la duda de si se rige por las reglas propias de las sociedades con las que comparte el objeto (sociedades civiles –atribución de rentas–) o por la normativa aplicable a las entidades con las que comparte la forma (sociedades mercantiles –sujeción al IS–). La viabilidad de las sociedades profesionales con forma mercantil es admitida actualmente por la mayoría de la doctrina y por la Administración, como será expuesto en el epígrafe correspondiente a la tributación de estas entidades (IV.1).

Como puede apreciarse, la determinación del carácter civil o mercantil de la sociedad de profesionales no es una cuestión baladí para el Derecho Tributario, ya que el ordenamiento fiscal prevé regímenes diferentes para las sociedades profesionales dependiendo de que tengan una u otra condición. En concreto, el art. 7 LIS califica como sujetos pasivos a todas las sociedades con personalidad jurídica, exceptuando a las sociedades civiles, que quedan acogidas al régimen de atribución de rentas (arts. 10 LIRPF y 6 LIS). ¿Significa esta previsión que todas las sociedades profesionales tributan por el régimen de atribución de rentas al tener un objeto civil? La contestación a esta pregunta será positiva si concluimos que el legislador ha querido excluir del IS a todas las entidades con un objeto civil. Pero esta cuestión deriva de otra previa: el verdadero fundamento de la sujeción pasiva al IS. Sólo dilucidando el criterio por el que el art. 7 LIS incluye a unos entes y no a otros, sabremos qué sentido tiene la expresión «sociedades civiles», esto es, si se refiere a la totalidad de las sociedades civiles por su objeto, o, por el contrario, a aquéllas que, además,

asuman una forma civil. Ya adelanto mi postura favorable a esta segunda respuesta, que se concreta en que las sociedades profesionales que se constituyen bajo alguna de las formas mercantiles (personalista o capitalista) se asimilan en cuanto a su tratamiento fiscal a las sociedades mercantiles «puras» (objeto mercantil y forma mercantil) y, por lo tanto, quedan sujetas al IS. Sólo cuando los profesionales decidan crear una sociedad con forma civil se entenderá que la entidad no está sujeta al IS y que tributa por el régimen de atribución de rentas.

## 2.2. Fundamento de la sujeción pasiva al IS

Es necesario cuestionarse las razones por las que el art. 7.1 LIS excluye de la aplicación del IS a las sociedades civiles incluso si tienen personalidad jurídica cuando el ámbito subjetivo de este impuesto se basa desde la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en la personalidad jurídica de los entes. Actualmente el sentido de la norma es claro en orden a excluir del ámbito subjetivo del IS a todas las sociedades civiles, incluso en el supuesto de que gocen de personalidad jurídica, al determinar su art. 10 que *«las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica (...), se atribuirán a sus socios (...).»*

En concreto, desde la Ley 18/1991, reguladora del IRPF, se salvó la incertidumbre existente en torno a la exclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica, que había llevado a la doctrina a dividirse<sup>15</sup>. La discusión se originó con la redacción del art. 4 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre So-

<sup>15</sup> Véase sobre esta polémica, MARTÍNEZ HORNERO, F.J., «Las sociedades civiles. Su tributación por impuestos directos», *Gaceta fiscal*, nº 53, 1988, pp. 203 y ss; DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «La sociedad civil: Su configuración en el ámbito de los impuestos sobre la renta», *Gaceta fiscal*, nº 68, 1989, pp. 210 y 211; SIMÓN MARTÍNEZ, J., «El problema doctrinal de las sociedades civiles como sujetos pasivos ya del IRPF (régimen de atribución de rentas) ya del Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria. Monografías*, 1995, nº 236.

ciedades, que establecía la sujeción a este tributo de *«todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al IRPF»*. Según el art. 12 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quedaban sometidos al régimen de atribución de rentas las sociedades civiles, sin especificar si todas o sólo aquellas que no gozaran de personalidad jurídica. Tanto la doctrina como la administración se decantaba mayoritariamente por mantener la sujeción de las sociedades civiles con personalidad jurídica al IS<sup>16</sup>, apoyándose en criterios históricos (el T.R. de 23 de diciembre de 1967 mencionaba expresamente a las sociedades civiles en el listado enunciativo de los sujetos pasivos del IS *«cualquiera que sea su forma y objeto social, incluso las Cooperativas»* (art. 9), y sistemáticos en relación con la asimilación que realiza el Código civil entre las sociedades civiles sin personalidad jurídica y las comunidades de bienes (art. 1.669). Desde este último punto de vista, se mantenía la coherencia del art. 12 LIRPF al atribuir un mismo régimen jurídico a todos los entes que, carentes de personalidad jurídica, pueden constituir una unidad económica o un patrimonio separado, que deja fuera de su ámbito a las entidades que no cumplen estas características. Sin embargo, este mismo argumento basado en la asimilación que realiza el ordenamiento jurídico-privado entre las comunidades de bienes y las sociedades civiles sin personalidad jurídica sirvió de base a otros autores para entender que el art. 12 LIRPF incluía a las sociedades civiles con y sin personalidad jurídica, de forma que todas estaban excluidas del IS y sujetas al régimen de

<sup>16</sup> Entre otros, SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades*, T.I, 3ª ed., CEF, Madrid, 1991, 160 y 161; LÓPEZ BERENGUER, J., *Manual del Impuesto sobre la Renta*, Aranzadi, Pamplona, 1980, pp. 94 y 95; ESEVERRI, E., «La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades», *REDF*, nº 30, 1981, pp. 321 y ss; GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto de Sociedades*, T. III, Banco Exterior de España, Madrid, 1989, pp. 98 y ss. En la doctrina administrativa, la RDGT de 22 de noviembre de 1984.

atribución de rentas. En este sentido, Abella Poblet explicaba que «*la alusión a las sociedades civiles únicamente puede entenderse referida a aquéllas que tienen personalidad jurídica independiente, ya que en los casos en que falta dicha personalidad, no cabe hablar propiamente de sociedad civil, sino de comunidad de bienes (art. 1669 Código civil) (...) y además ya que, de aceptarse la interpretación de que la norma alude a sociedades civiles sin personalidad, huelga su cita pues bastaría la alusión que hace el precepto a los entes sin personalidad jurídica del art. 33 de la Ley General Tributaria (...)*»<sup>17</sup>. Una postura ecléctica era mantenida por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en opinión del cual el hecho de que las sociedades civiles con personalidad jurídica estuvieran sujetas al régimen de atribución de rentas no era óbice para considerarlas, a la vez, sujetos pasivos del IS, de forma que la base imponible que debía atribuirse a los socios se determinaba conforme a las reglas del IS<sup>18</sup>.

La modificación efectuada en el art. 12 por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no contribuyó a aclarar el sentido de la norma. Este precepto establecía el régimen de atribución de rentas para las sociedades civiles «*sean públicos o no sus pactos*», expresión que fue interpretada por la RDGT de 21 de septiembre de 1987 en el sentido de no incluir a las sociedades civiles con personalidad jurídica<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> ABELLA POBLET, E., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Publicaciones Abella, Madrid, 1980, pp. 151 y ss.

<sup>18</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Las sociedades civiles ante los impuestos sobre Sociedades y de Personas Físicas», *Gaceta fiscal*, nº 18, 1985, pp. 111 y 112. En el mismo sentido, GOTA LOSADA, A. *Tratado... cit.*, T. III, p. 107.

<sup>19</sup> Parece que verdaderamente la voluntad del legislador fue excluir a las sociedades civiles con responsabilidad jurídica del art. 12 LIRPF, según demuestra el análisis de la tramitación parlamentaria de la Ley 48/1985 efectuado por GOTA LOSADA, A., *Tratado... cit.*, T. III, pp. 105 y 106.

Sólo con la Ley 18/1991 quedó zanjada la cuestión a favor de la exclusión del ámbito subjetivo del IS de todas las sociedades civiles «*tengan o no personalidad jurídica*» (art. 10). La nueva Ley 40/1998 continúa con la claridad de la Ley 18/1991, mencionando también en su art. 10 a las sociedades civiles «*tengan o no personalidad jurídica*». Pero aunque hoy día sea evidente la exclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica (y sin ella) del IS, en virtud de los arts. 10 LIRPF y 7 LIS —que establece que son sujetos del impuesto «*las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles*»—, queda por dilucidar el fundamento de esta decisión<sup>20</sup>.

Si la nota que ha de confluir en un ente para ser sujeto pasivo de este impuesto es la personalidad jurídica, no se explica por qué se excluye a las sociedades civiles cuando éstas tengan personalidad jurídica. Si la razón residiera en el miedo del legislador a que se construyan sociedades civiles con la única finalidad de evitar la tributación por la renta personal de cada socio, este problema hubiera quedado solucionado con la aplicación del régimen de transparencia fiscal sin necesidad de discriminar a este tipo de entidades. Por otra parte, si todas las sociedades civiles y, por lo tanto, todas las sociedades profesionales, están excluidas del IS, no se entiende qué entidades profesionales quedan sujetas al régimen de transparencia fiscal del art. 75 LIS<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> En relación a las sociedades civiles sin personalidad jurídica, su sujeción al régimen de atribución de rentas ha estado siempre fuera de toda duda, incluso cuando con anterioridad a la Ley 18/1991 se discutía la consideración de las sociedades civiles con personalidad jurídica como sujetos pasivos del IS. Ello es debido a que el art. 1669 C.c. dispone que aquellas sociedades en las que los pactos entre los socios permanecen secretos se rigen por las disposiciones de las comunidades de bienes.

<sup>21</sup> Según explica GOTA LOSADA, A., *Tratado... cit.*, T. III, p. 106, la coexistencia del régimen de transparencia fiscal para las sociedades profesionales y la exclusión de todas las sociedades civiles, incluyendo las que tienen personalidad jurídica, parte del Proyecto de Ley 48/85. Esta antinomia quedó solucionada en la redacción definitiva de dicha ley, al incluir a aquellas sociedades en el ámbito subjetivo del IS.

Una vez superadas las tesis que justificaban la tributación de las personas jurídicas en una capacidad económica propia, en la necesidad de retribuir los beneficios que provenían del Estado por la concesión de la personalidad jurídica o por la utilización de determinados servicios públicos o en la utilización del IS como medio de regulación social<sup>22</sup>, es indiscutible que el principal fundamento de este tributo es su carácter de anticipo sobre el impuesto personal de cada socio, de forma que se evite un diferimiento en la tributación de las rentas obtenidas por la sociedad que no sean objeto de reparto<sup>23</sup>.

Pues bien, si la base del IS es fundamentalmente recaudatoria de unos beneficios que de otra manera no serían declarados hasta un momento posterior, sólo los entes que sean técnicamente aptos para ser soportes eficaces de un gravamen independiente de los socios deben quedar configurados como sujetos pasivos del IS. Y no todas las personas jurídicas tienen la cualidad de poder aplicar el IS con eficacia<sup>24</sup>, sino sólo

<sup>22</sup> GOODE, R., *The Corporation Income Tax*, John Wiley and Sons, Nueva York, 1951, p. 27, citado por LAGARES CALVO, M.J., «Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *HPE*, nº 2, 1970, p. 51. Véase también, GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, T. I, Banco Exterior de España, Madrid, 1988, pp. 35 y ss.

<sup>23</sup> En este sentido, el Informe de la Comisión Carter resaltó que la función del IS se dividía en evitar el diferimiento en la tributación de los beneficios empresariales no distribuidos y la ausencia de tributación de las rentas del capital obtenidas por socios no residentes. La traducción de este Informe puede encontrarse en *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad*, vol. III (tomo 4 del Informe), Obras Clásicas de Hacienda Pública, IEF, Madrid, 1975. Esta concepción late en el IS español, como demuestra la Exposición de Motivos LIS: «En un sistema tributario que pretenda gravar la renta de manera extensiva y por una sola vez, (el IS) constituye un antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En efecto, el Impuesto sobre Sociedades implica bajo esta concepción, que decididamente incorpora a la ley, una retención en la fuente respecto de las rentas obtenidas por las personas físicas a través de su participación en entidades jurídicas».

<sup>24</sup> Subraya la eficacia como justificación del IS, PARAMIO FERNÁNDEZ, J., «La articulación del Impuesto sobre la Renta de Sociedades con el de la Renta de las Personas Físicas», *HPE*, nº 2, 1970, p. 63.

aquellas que, además de ostentar personalidad jurídica, sean fácilmente identificables. Por lo tanto, en realidad el criterio de sujeción pasiva al IS no es tanto la personalidad jurídica como *la identificación de la personalidad jurídica*, de forma que se garantice un conocimiento certero de la concurrencia de dicha personalidad<sup>25</sup>. Sólo en los supuestos en que la personalidad jurídica de una entidad es suficientemente pública, se puede considerar sujeto pasivo del IS.

Si el fundamento de la sujeción al IS consiste en la publicidad de la personalidad jurídica, la siguiente pregunta que debe plantearse es cuándo son las personas jurídicas lo suficientemente reconocidas como para que la aplicación del tributo sea eficaz. Dicha publicidad se garantiza a través de la inscripción en un Registro público o de una declaración expresa de la Ley. En otro caso, cuando no existe inscripción, no se garantiza suficientemente la posibilidad de conocimiento por parte de los terceros interesados. En consecuencia, la consideración de sujeto pasivo del IS va ligada a la inscripción de la sociedad en un registro como mejor manera de dar a conocer la personalidad jurídica, como es el caso de las sociedades

<sup>25</sup> En este sentido, PÉREZ DE AYALA, J.L., *Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras*, nº 4, vol. 1, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1983, pp. 2 y ss; GOTA LOSADA, A., *Tratado...cit.*, T. III, pp. 99 y ss, quien reconoce expresamente que la LIS (el autor se refería a la Ley 61/1978, pero el criterio sigue siendo aplicable), «al exigir personalidad jurídica, como requisito substancial de la sujeción pasiva en el Impuesto sobre Sociedades, lo que pretendía era lograr un alto grado de seguridad jurídica». Ver, también, ÁLVAREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, M.P., *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, CEF, Madrid, 1998, pp. 46 y 47; PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 60, quien explica que «el fundamento, sin duda, de la inclusión en el régimen (de atribución de rentas) de todas las sociedades civiles en todo caso es la desconfianza del legislador hacia unas entidades en las que no hay criterios claros sobre cuándo alcanzan la personalidad jurídica y en los que la publicidad registral —que es lo que, en definitiva, otorga mayores garantías— no aparece con la misma intensidad que en las sociedades mercantiles».

mercantiles cuya inscripción en el Registro Mercantil es obligatoria si quieren alcanzar la personalidad jurídica<sup>26</sup>.

Partiendo de esta razón, en los supuestos en que las sociedades civiles (y dentro de ellas, las profesionales) disfruten de las mismas garantías de publicidad que las sociedades mercantiles su régimen tributario debe ser idéntico. Esta asimilación fiscal respeta los principios que sustentan la diferente tributación entre las sociedades de profesionales mercantiles y civiles.

### 2.3. Exclusión de las sociedades profesionales con forma civil del ámbito subjetivo del IS

Como ya ha sido expuesto, las sociedades profesionales constituidas bajo forma civil se encuentran excluidas del ámbito subjetivo del IS por el art. 7.1 LIS: «*Serán sujetos pasivos del impuesto: a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles*».

La sujeción al IS está basada en la personalidad jurídica, o, más bien, en la personalidad jurídica suficientemente acreditada. Es decir, la nota que caracteriza a los sujetos pasivos del IS (salvo las excepciones legalmente previstas) es la certeza de su existencia, de forma que no basta para ser sujeto pasivo del IS el tener personalidad jurídica, sino que ésta sea

<sup>26</sup> Me refiero a la personalidad jurídica de segundo grado, ateniéndonos al criterio de la doctrina que no considera la inscripción en el Registro mercantil como requisito constitutivo de la personalidad jurídica, sino como norma de publicidad. Véase, PAZ.-ARES, C., Comentario al art. 1667 Cc, en *Comentarios...* cit., pp. 1338 y ss.; PANTALEÓN PRIETO, F., «*La personalidad jurídica...* cit», pp. 1378 y 1381. De todas formas, a los efectos de este trabajo esta cuestión resulta irrelevante, porque el criterio de sujeción pasiva al IS no es la personalidad jurídica —en cuyo caso sí deberíamos determinar cuándo se concede por el ordenamiento jurídico—, sino la publicidad de esta personalidad, que se alcanza mediante el Registro Mercantil.

«*plena, pública y esté expresamente reconocida*»<sup>27</sup>. Esta exigencia responde a la seguridad jurídica que busca la LIS en la determinación de sus sujetos pasivos y sólo puede alcanzarse mediante la acreditación de la existencia de la entidad por su inscripción en un Registro Público. Esto es así hasta el punto de que las sociedades mercantiles sólo son sujetos pasivos del IS a partir de su inscripción en el Registro Mercantil.

Como explica GOTA LOSADA, la mayor dificultad para considerar a las sociedades civiles con personalidad jurídica sujetos pasivos del IS se halla «*en la ardua tarea de conocer y probar la existencia de una sociedad civil, dado que, a diferencia del Código de Comercio y de las leyes mercantiles, no existe verdadera publicidad, pues ésta sólo se logra de manera auténtica a través de los Registros Públicos*»<sup>28</sup>.

En efecto, es muy difícil determinar la personalidad jurídica de una sociedad profesional con forma civil, porque no se alcanza a través de la escritura pública y de la inscripción registral como ocurre con las mercantiles, sino que se otorga por el ordenamiento jurídico cuando los pactos no permanecen secretos entre los socios (art. 1.669 C.c.)<sup>29</sup>. Por esta razón el legislador decide ignorar a efectos tributarios la personalidad jurídica de las sociedades civiles, tratándolas como si careciesen de ella, al no estar constituidas según los requisitos

<sup>27</sup> En palabras de GOTA LOSADA, A., *Tratado...* cit., T.III, p. 127.

<sup>28</sup> GOTA LOSADA, A., *Tratado...* cit., T. III, p. 109.

<sup>29</sup> Como explica SANTOS MORÓN, M.J., *La forma de los contratos en el Código civil*, Universidad Carlos III de Madrid. BOE, Madrid, 1996, p. 313, «*lo que determina la personalidad jurídica de la sociedad (civil) no es el mero conocimiento por los terceros de la existencia del vínculo social, sino el que la sociedad actúe en el tráfico como entidad colectiva, como sujeto de derecho (...) El que (la) sociedad interna sea manifiesta, es decir, el hecho de que los terceros conozcan que existe un contrato de sociedad —en cuanto vínculo obligatorio— que liga a determinados sujetos, no determina el reconocimiento de personalidad jurídica a esta sociedad. Ello sólo ocurre cuando la misma actúa organizadamente en el tráfico de manera que la sociedad, como ente, es término personal en los contratos celebrados con terceros, esto es, cuando se trate de una sociedad externa*».

formales propios de las sociedades mercantiles (escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil) que dotan de publicidad a su personalidad jurídica. Siguiendo este criterio, en el caso de las Sociedades Agrarias de Transformación es lógica su sujeción al IS aunque sean sociedades civiles, pues son las únicas respecto de las cuales se establece la exigencia de escritura pública y de inscripción en el Ministerio de Agricultura o en las Comunidades Autónomas para conseguir la personalidad jurídica. El seguimiento de este criterio por parte del legislador resulta evidente si se examina el régimen tributario de las sociedades mercantiles irregulares, las cuales quedan sujetas —como posteriormente será explicado— al régimen de atribución de rentas al faltar el requisito de la inscripción en un Registro público.

Esto explica que las sociedades con forma civil no puedan ser consideradas sujetos pasivos del IS incluso cuando tienen personalidad jurídica, pues el conocimiento de esta personalidad por parte de los terceros no queda debidamente garantizado de la única forma que ello es posible: a través de su inscripción en un Registro Público. Sólo cuando la sociedad profesional adopta una forma mercantil cumple con los requisitos exigidos por la IS para ser sujeto pasivo del IS, al hallarse inscrita en el Registro Mercantil (arts. 116 y 119 C. de c.)<sup>30</sup>.

La ausencia de publicidad de la personalidad jurídica de las sociedades profesionales con forma civil quedaría solucionada si se admitiese su inscripción en un Registro especialmente creado para ello o en una Sección del propio Registro Mercantil tal y como proponen algunos autores<sup>31</sup>. Si esto se produjera, los criterios que justifican la diferente tributación

<sup>30</sup> En la doctrina, admite la sujeción al régimen de transparencia fiscal de todas las sociedades profesionales con forma mercantil, ÁLVAREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, M.P., *La nueva regulación...*, cit., p. 47, nota 1.

<sup>31</sup> GARCÍA MAS, F.J., «La Sociedad Civil: una crisis provocada. Comentario crítico a la Resolución de 31 de marzo de 1997 de la DGRN», *Revista crítica de De-*

entre las sociedades con forma mercantil y las sociedades con forma civil quedarían diluidas. Pues bien, en esta tendencia se enmarca la doctrina de la Dirección General de Registros y del Notariado (RDGRN de 31 de marzo de 1997) que vincula la atribución de personalidad jurídica a la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad civil sobre la base de una interpretación conjunta del art. 1669 C.c. con todas las normas referentes a la materia (arts. 35 y 1670 Cc. y 116 y 119 C. de c.) y, sobre todo, con la habilitación establecida en el art. 81.3 RRM, que posibilita la inscripción de las sociedades civiles con forma civil<sup>32</sup>. De triunfar esta postura la perpetuación de un régimen fiscal diverso para las sociedades mercantiles y civiles estaría injustificada, pues ya no pervivirían las razones que fundamental esta diversidad. Si el criterio que identifica a los sujetos pasivos del IS es la identificación de su personalidad jurídica, que se consigue a través de la inscripción en el Registro Mercantil, si obligamos a las sociedades civiles a inscribirse para alcanzar su personalidad jurídica, éstas deberían quedar sujetas al IS<sup>33</sup>. En consecuencia, el régimen de atribución de rentas quedaría limitada a los entes del art. 33 LGT, esto es, a entes sin personalidad jurídica.

Sin embargo, la doctrina de la DGRN ha sido rechazada por PANTALEÓN PRIETO, que proclama su falta de base legal. Este autor alega, entre otros argumentos, el reconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades civiles que realiza

*recho inmobiliario*, nº 647, 1998, p. 1179 y 1180; AGUIRRE FERNÁNDEZ, B.J., «La personalidad jurídica de las sociedades civiles. A propósito de la Resolución de la DGRN de 31 de marzo de 1997», *Revista crítica de Derecho inmobiliario*, nº 647, 1998, p. 1206.

<sup>32</sup> Este apartado ha sido introducido por el RD 1867/98, de 4 de septiembre, y se pronuncia en los siguientes términos: «Podrán también inscribirse las sociedades civiles, cualquiera que sea su objeto, aunque no tengan forma mercantil».

<sup>33</sup> Simplificando la cuestión, se ganaría en seguridad jurídica, como proclama PEÑA GARBÍN, J.M., «La reforma del régimen de atribución de rentas. Comunidades de bienes y sociedades civiles», *Gaceta fiscal*, nº 83, 1990, p. 196.



de forma expresa el art. 92.1 LSRL («*La transformación de sociedades civiles... en sociedades de responsabilidad limitada, no afectará a la personalidad jurídica de la sociedad transformada...*»), la ausencia de atribución de la personalidad jurídica básica a las sociedades mercantiles por la inscripción en el Registro, así como la ilegalidad del art. 81.3 RRM. Es más, en la redacción definitiva del art. 383 del Reglamento Hipotecario se descartó la inclusión de las sociedades civiles como sujetos inscribibles en el Registro, debido al rechazo que la mención que sí hacía el Proyecto suscitó en el Consejo de Estado<sup>34</sup>. Según CAPILLA RONCERO<sup>35</sup>, el art. 1669 C.c. seguramente quiso implantar un mecanismo de publicidad registral, tal y como defendió DE CASTRO<sup>36</sup> basándose en una interpretación conjunta de dicho precepto y el art. 1670 C.c. pero, como aquel autor reconoce, esta interpretación ha quedado superada por la que defiende la atribución de personalidad a las sociedades civiles cuando concurra una mera publicidad de hecho.

Por lo tanto, en la actualidad la atribución de un régimen tributario u otro a las sociedades con forma civil está pendiente de la determinación a la que se llegue respecto a la necesidad de inscripción de estos entes. Si triunfa la postura de la

<sup>34</sup> PANTALEÓN PRIETO, F., «La personalidad jurídica... cit.», pp. 1376 y ss. del mismo autor, Valoración del Anteproyecto sobre sociedades profesionales desde la experiencia profesional, Conferencia pronunciada en las Jornadas sobre Reforma de la Ley de Propiedad Horizontal y Sociedades Profesionales, organizadas por el Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1 y 8 de junio de 1999. Incluso aquellos autores que consideran que sería recomendable que el legislador admitiese la inscripción en el Registro Mercantil, reconocen que el propio legislador cierra todas las vías para esta posibilidad, así GARCÍA MAS, F.J., «La Sociedad Civil: una crisis provocada...», cit., p. 1179 y 1180, AGUIRRE FERNÁNDEZ, B.J., «La personalidad jurídica de las sociedades civiles...», cit., pp. 1191 y ss.

<sup>35</sup> CAPILLA RONCERO, F., *La sociedad civil*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1984, pp. 395 y 396.

<sup>36</sup> CASTRO Y BRAVO, F. de, *Temas de Derecho civil*, Instituto de Ciencias jurídicas, Madrid, 1972, pp. 84 y 85.

DGRN, en el sentido de que dicha inscripción es requisito *sine qua non*, todas las sociedades profesionales con forma civil deberán abandonar el régimen de atribución de rentas, y quedar sujetas al IS como las sociedades de profesionales con forma mercantil. Si, por el contrario, se impone el más lógico criterio de la doctrina y se declara la ilegalidad del art. 81.3 RRM, estará justificada la pervivencia de un diferente régimen para las sociedades profesionales con forma civil (el de atribución de rentas) frente a las que asumen una forma mercantil (sujetos pasivos del IS). Como en mi opinión ésta es la postura más acorde con la legislación vigente, en concreto con el art. 1669 C.c., sobre ella se basa este trabajo; sin perder de vista que lo importante a efectos tributarios es la determinación exacta del fundamento de la sujeción pasiva al IS, pues partiendo de una base segura a este respecto, la sujeción o no al IS de las sociedades profesionales será fácilmente deducible cuando se aclare la cuestión en el terreno registral. Así, si al final prevalece una postura ecléctica, que respeta el art. 81.3 RRM, pero dándole un sentido de mera permisibilidad, de forma que las sociedades civiles no deban obligatoriamente inscribirse en el Registro Mercantil para alcanzar la personalidad jurídica, sino que se trae de una mera posibilidad que se concede a éstas, pero sin carácter constitutivo<sup>37</sup>, la aplicación del criterio justificativo de aplicación del IS llevará al resultado de un diferente régimen tributario según la sociedad profesional decida inscribirse (sujeción al IS) o no (exclusión del IS y atribución de rentas).

#### **2.4. Inclusión de las sociedades profesionales con forma mercantil en el ámbito subjetivo del IS**

Si la sociedad de profesionales se reviste de la forma civil queda sujeta a la normativa civil. Por el contrario, si asume

<sup>37</sup> GARCÍA MAS, F.J., «La Sociedad civil: una crisis provocada...», cit., p. 1185.

una forma mercantil se rige por la normativa mercantil<sup>38</sup>. Sin embargo, dentro de estas últimas sociedades hay que diferenciar según se constituya bajo una forma personalista (sociedad colectiva o comanditaria simple) o capitalista (sociedad limitada, anónima y comanditaria por acciones), ya que la asimilación a las sociedades con objeto mercantil es diferente en cada caso.

Así, mientras que a las sociedades con objeto civil que se constituyan bajo una forma mercantil personalista (colectivas o comanditarias simples) les son aplicables las disposiciones del Código de Comercio en cuanto no se opongan a las del Código civil, cuando la sociedad civil adopte una forma capitalista se rige en todo caso por las normas mercantiles, en virtud de los arts.3 LSA y LSRL, que establecen que la constitución de sociedades bajo la forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada conlleva la atribución de naturaleza mercantil incluso aunque el objeto social sea civil. En este último caso, «la forma prejuzga totalmente el carácter mercantil y queda sometida a la legislación especial»<sup>39</sup>.

Como puede apreciarse, en el supuesto de que los socios decidan configurar la sociedad con una forma capitalista, esta decisión le atribuye un carácter mercantil que provoca la aplicación directa de la misma normativa, mercantil y fiscal, que a las sociedades con objeto mercantil, incluyendo la obligación de inscribirse en el Registro Mercantil. En consecuencia, estará incluida entre los sujetos pasivos del IS.

Por el contrario, cuando nos encontremos con una sociedad profesional con forma personalista, su asimilación a las sociedades mercantiles es más dudosa y habrá que determinar con exactitud el alcance de la remisión a la normativa mercan-

til para conocer si aquella identificación también se extiende al ámbito tributario. Dicha remisión a la legislación mercantil parte del C.c.: «*Las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicable sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código*». Como explica URÍA, «*las sociedades que desarrollen o exploten una empresa serán mercantiles; las que no se constituyan con esa finalidad u objeto tendrán índole civil –sin perjuicio de que en razón a su forma mercantil hayan de quedar sometidas –según quiere el art. 1.670 del C.C.– a las disposiciones del Código de comercio que no se opongan a las del Código civil*»<sup>40</sup>.

En primer lugar, hay que cuestionarse el sentido del art. 1670 C.C. cuando remite el régimen jurídico de estos contratos a las disposiciones del C. de c. «*en cuanto no se opongan a las del presente Código*». Según la opinión mayoritaria de la doctrina, la prevalencia de las normas mercantiles sobre las civiles se extiende sobre todas las cuestiones, excepto el estatuto del comerciante<sup>41</sup>. En concreto, las reglas sobre publicidad y registrales son las propias del Código de Comercio, tal y como ha reconocido la doctrina y la jurisprudencia registral<sup>42</sup>. En este sentido podemos citar las palabras de BROSETA, quien, partiendo de una postura crítica a la propia existencia de las socieda-

<sup>40</sup> URÍA, R., *Derecho...cit.*, p. 167

<sup>41</sup> CÁMARA ÁLVAREZ, M. de la, *Estudios de Derecho Mercantil*, vol. I, Centro de Estudios Tributarios, Madrid, 1972, p. 153, quien distingue entre la estructura y funcionamiento de la sociedad y su *status*. La primera cuestión se rige por los preceptos mercantiles, en concreto en lo referente a constitución de la sociedad, representación de la misma, organización cooperativa y régimen de responsabilidad de los socios por las obligaciones sociales.

<sup>42</sup> RDGRN de 21 de mayo de 1935 y de 31 de marzo de 1997, que dan por evidente la necesidad de inscribir las sociedades civiles con forma mercantil. Esta última Resolución ha sido muy criticada, como ya ha sido expuesto, porque requiere también la inscripción de las sociedades civiles puras. En la doctrina, CÁMARA ÁLVAREZ, M. de la, *Estudios de Derecho...cit.*, vol. I, 154.

<sup>38</sup> Díez-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema... cit.*, p. 522.

<sup>39</sup> Díez-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de... cit.*, p. 522.

des mixtas, señala que *«aun cuando no lo establezca expresamente el art. 1.670 del Código civil, como regla general puede admitirse que las normas mercantiles prevalecerán sobre las normas civiles que no posean carácter imperativo, porque la sumisión a la forma y al régimen de las sociedades mercantiles presupone la voluntad de los socios de excluir la aplicación de las normas civiles con carácter dispositivo»*<sup>43</sup>.

Y si las sociedades profesionales con forma colectiva o comanditaria simple tienen la misma regulación en cuanto a publicidad y obligaciones registrales que las sociedades mercantiles «puras», su personalidad jurídica queda perfectamente atestiguada y nada justifica una tributación diferente. En conclusión, todas las sociedades profesionales que asumen una forma mercantil, ya sea personalista o capitalista, se rigen por la normativa mercantil y la regulación tributaria aplicable es, en consecuencia, la propia de las sociedades mercantiles, esto es, la contenida en la LIS.

La diferencia de regulación dependiendo de la forma civil o mercantil (atribución de rentas o sujeción al IS, respectivamente) que asuma la sociedad conlleva, lógicamente, que los profesionales tomen en cuenta el trato fiscal a la hora de decidirse por una u otra forma societaria. Es posible que los profesionales decidan sacrificar una mayor libertad en la configuración de sus estatutos sociales a cambio de obtener las ventajas fiscales que derivan de constituirse con forma mercantil y que se reflejan, por ejemplo, en que sus ingresos no sufrirán retención o en el diferimiento del pago del tributo. Pero, junto a ello, también coexisten intereses que pueden no ser fiscales, como la libertad en el reparto de ganancias con independencia de la participación en el capital social de cada socio (en función, por ejemplo, de su cartera de clientes anual), para lo cual elegirán constituirse como sociedad civil.

<sup>43</sup> BROSETA PONT, M., *Manual de Derecho mercantil*, 8ª ed., Madrid, 1990, p. 162.

### III. LAS SOCIEDADES PROFESIONALES CON FORMA CIVIL: EL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

La ausencia de inscripción en el Registro Mercantil de los sociedades con forma civil determina su exclusión del ámbito subjetivo del IS. Pero esto no significa que esté justificado un tratamiento fiscal diverso para las unidades económicas según la concurrencia o no de aquella nota registral. El legislador debe tender a que todas las comunidades societarias estén gravadas de la misma manera, sin estar condicionada la intensidad de la tributación por el dato referente a la publicidad<sup>44</sup>.

La inscripción en el Registro Mercantil facilita la identificación de la unidad económica, lo cual optimizará su tributación mediante el mecanismo de la sujeción al IS. Frente a esta situación, cuando la unidad patrimonial independiente de sus socios no se encuentre inscrita no será eficaz considerarla sujeto pasivo de un impuesto por la renta obtenida, debido a problemas de identificación. En este caso responde en mayor

<sup>44</sup> En este sentido, GOTA LOSADA, A., *Tratado...cit.*, vol. III, p. 38 explica esta idea en los siguientes términos: *«es claro que la normativa reguladora del beneficio o rendimiento de las explotaciones económicas debió ser la misma en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades. Cosa diferente es que se establezcan procedimientos de determinación, así como obligaciones contables o registrales distintos»*. Es un criterio unánime que la forma –societaria o individual– mediante la que se ejerce la actividad económica debe ser neutral respecto de la tributación.

medida a criterios de eficacia la consideración de sus socios como sujetos pasivos por las rentas obtenidas por la sociedad (atribución de rentas). Pero, insisto, la no consideración de estas últimas entidades como sujetos pasivos del IS no debe llevar a justificar un tratamiento fiscal diverso de las sociedades que sí son sujetos pasivos. Este mismo razonamiento puede aplicarse respecto de la comparación entre las sociedades sujetas al IS, por un lado, y los empresarios y profesionales, por otro. La remisión que realiza la LIRPF a la normativa del IS en orden a determinar el rendimiento neto de las personas físicas que realizan actividades económicas unifica el tratamiento fiscal de todas las rentas económicas, y solventa los problemas señalados.

La mención en el art. 75 LIS de las sociedades profesionales ha llevado a algún autor a considerar que todas las sociedades profesionales están sujetas al régimen de transparencia fiscal cuando cumplan los requisitos de dicho precepto. En este sentido, LÓPEZ DÍAZ<sup>45</sup> apoya su postura en la aplicación preferente del art. 75 LIS frente al art. 7 LIS, por tratarse de un régimen especial y, por lo tanto, tener prevalencia frente a las normas de aplicación general, según establece el art. 65.2 LIS («Las normas contenidas en los restantes Títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en el presente Título»). Sin embargo, esta tesis no tiene en cuenta que sólo pueden quedar sujetos al régimen especial de la transparencia fiscal los entes que sean sujetos pasivos del IS, y las sociedades profesionales con forma civil no están sujetas a dicho tributo<sup>46</sup>. La transparencia fiscal se aplica a aquellas sociedades profesionales que estén dentro del ámbito subjeti-

<sup>45</sup> LÓPEZ DÍAZ, A., Impuesto sobre Sociedades: Sujetos pasivos, sociedades exentas, en Yebra Martul-ORTEGA, P. y otros, *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Comares, Granada, 1998, p. 52.

<sup>46</sup> El art. 10.4 LIRPF establece claramente la no sujeción de las sociedades civiles que se rigen por el sistema de atribución de rentas al IS. No se trata, por lo tanto, de una exención.

vo del IS, esto es, las que han asumido una forma mercantil. Y, como será estudiado en el siguiente epígrafe, de entre estas últimas no todas, sino las que cumplan los requisitos del art. 75 LIS.

Resumiendo, se puede afirmar que es la forma el criterio que determina la sujeción al IS, de manera que todas las sociedades profesionales con forma mercantil son sujetos pasivos de este tributo, con independencia del objeto al que se dediquen. Sólo las sociedades profesionales revestidas de una forma civil quedan excluidas del IS y sujetas al régimen de atribución de rentas.

## 1. EXCLUSIÓN DEL ÁMBITO SUBJETIVO DEL IS

La atribución de rentas significa que las sociedades profesionales, al igual que el resto de entidades citadas en el art. 10 Ley 40/98, no son sujetos pasivos de IPRF (ni, por supuesto, del IS –art. 6.3 LIS–), siendo sus socios los que quedan obligados al pago del tributo que les corresponda (IRPF o IS) por la renta que obtienen<sup>47</sup>.

Quedan, por lo tanto, descartadas las tesis mantenidas con anterioridad a la aprobación de la Ley 18/1991 que declaraban la sujeción al IS de las sociedades civiles que tuvieran personalidad jurídica. De entre todas ellas, interesa destacar en este punto la sostenida por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA<sup>48</sup>, quien defendía la existencia de dos niveles de tributación: primero la sociedad por el IS, y luego los socios en su impuesto personal

<sup>47</sup> Hubiera sido perfectamente acorde con el ordenamiento jurídico que la LIRPF hubiera considerado a las sociedades civiles como sujetos pasivos del IRPF, incluso cuando no tengan personalidad jurídica, haciendo uso de la facultad contenida en el art. 33 LGT. En virtud de este precepto, las sociedades civiles son sujetos pasivos de otros tributos, como el IVA (art. 84.3 LIVA), el IAE (art. 84 LHL), el IBI (art. 65 LHL), el IVTM (art. 95 LHL) o el ICIO (art. 102 LHL).

<sup>48</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Las sociedades civiles...», cit., pp. 111 y 112.

por el régimen de atribución de rentas, partiendo de la compatibilidad entre la sujeción al IS y un mecanismo –el de atribución de rentas– que no es más que «una simple norma de imputación del beneficio obtenido» por las entidades<sup>49</sup>.

Tras la aprobación de la Ley 18/1991, del IRPF, ha quedado resuelta la aplicación del régimen de atribución de rentas a las sociedades civiles con personalidad jurídica. Pero, como mantenía ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA respecto de la legislación anterior, este régimen no es más que una norma subsidiaria de imputación a los socios del beneficio obtenido por la sociedad, por lo que la sujeción a él no implica «per se» la exclusión del ámbito subjetivo del IS de las sociedades a las que les resulte aplicable. Esta exclusión del IS por parte de las sociedades civiles no parte, por lo tanto, de su sujeción al sistema del art. 10 LIRPF, sino de la exclusión que de forma directa realiza el art. 7 LIS. Ambos preceptos se complementan necesariamente, pues el contenido de uno no se solapa con el del otro, sino que es la concurrencia de los dos la que elabora un sistema coherente: el rechazo de las sociedades con forma civil, con y sin personalidad jurídica, como sujetos pasivos del IS (art. 7 LIS) y su sujeción a un mecanismo de imputación de rentas, el régimen de atribución de rentas (art. 10 LIRPF). Esta construcción es la correcta, frente a las formadas por el legislador con anterioridad a 1991, porque respeta el fundamento de la sujeción pasivo al IS: la identificación de la personalidad jurídica. De esta manera, las sociedades profesionales con forma civil, al no tener ningún mecanismo de publicidad de su personalidad, quedan excluidas del IS, y sus beneficios económicos son gravados a través de sus socios según una regla de imputación específica.

Es cada socio quien realiza el hecho imponible (la obtención de renta), por lo que no tributa en concepto de un reparto

de beneficios que distribuye la sociedad, sino por una renta que obtiene directamente. Esta constatación tiene como consecuencia que cada partícipe está obligado al pago de su impuesto de forma individual e independiente de la sociedad y, por supuesto, del resto de socios. Por ello no resulta aplicable el art. 34 LGT, que señala la solidaridad de los obligados tributarios que realizan un mismo hecho imponible<sup>50</sup>.

Debido a este régimen de atribución, la determinación de si la sujeción al impuesto es por obligación personal o real se hará en función de la residencia del socio. En el supuesto de que algunos socios sean residentes en España y otros en el extranjero no existirá una unificación en la tributación, sino que cada socio tributará por la renta atribuida según sus propias características: si es residente, por obligación personal; y si no lo es, por obligación real. En este último caso, la persona deberá incluir en su declaración de renta personal en España todas los rendimientos que haya obtenido en territorio español según las normas del art. 12 de la Ley 41/1998, incluido aquellos que procedan de la atribución de las rentas ingresadas por una sociedad profesional (RDGT de 28 de julio de 1993).

## 2. DETERMINACIÓN DE LA RENTA QUE SE ATRIBUYE

Pero que el sujeto pasivo sea el socio no implica la inexistencia jurídica de la sociedad civil, cuya constitución hace nacer diferencias respecto del supuesto en que la persona obtenga el rendimiento directamente, sin mediar una sociedad profesional.

<sup>49</sup> GOTA LOSADA, A., *Tratado...cit.*, T. III, p.107.

<sup>50</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., y otros, Comentario al art. 11, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cívitas, Madrid, 1983, p. 106.

Dichas notas consisten, en primer lugar, en que la renta se determina de acuerdo con las reglas del IRPF, incluso aunque el partícipe sea una persona jurídica. En efecto, al socio no se le imputa una participación en los ingresos y en los gastos, sino en el rendimiento neto final, calculado según la normativa del IRPF.

Dicho rendimiento puede hallarse según el régimen de estimación directa simplificada, pero –y aquí reside la segunda característica resaltable que deriva de la existencia de una unidad económica con fines profesionales– siempre que los requisitos que han de concurrir para su aplicación se den en el conjunto de la unidad económica (o sociedad), y no en cada socio individualmente. De esta forma, las circunstancias que concurren en cada socio son indiferentes a la hora de determinar si la sociedad cumple con los requisitos propios de la estimación directa simplificada (REAT de 10 de marzo de 1998). En efecto, el art. 29 RIRPF referencia expresamente los límites establecidos en el art. 26 de la misma norma a las entidades en régimen de atribución de rentas, de manera que sea la propia sociedad la que cumpla con los requisitos consistentes en que ninguna de las actividades de la entidad sea determinada por el método de estimación objetiva y que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de las actividades de la sociedad sea inferior a 100 millones de pesetas. Esta previsión responde al contenido del art. 23 RIRPF: *«A efectos de determinar el resultado de las actividades económicas de las entidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, el importe neto de la cifra de negocios previsto en el art. 122 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades»*. Expresamente, el art. 29.3 RIRPF establece que *«la aplicación de esta modalidad se efectuará con independencia de las circunstancias que concurren individualmente en los socios (...)»*.

Por su parte, para determinar el importe neto de la cifra de negocios de una persona física que ejerza diversas actividades económicas y, además, sea socio de una entidad en régimen de atribución de rentas, no se tiene en cuenta la cantidad que le sea atribuida por aplicación de dicho régimen de atribución<sup>51</sup>. Esta independencia entre el socio y la sociedad también se manifiesta en el supuesto de renuncia por parte de uno de los dos actores al régimen de estimación directa simplificada u objetiva, de manera que la renuncia por parte de la entidad no afecta a la actividad empresarial individual desarrollada por el socio de forma individual y separada (RDGT de 16 de septiembre de 1997). Ello es consecuencia de la regla ya explicada del art. 29.3 RIRPF.

La renuncia a que la sociedad profesional determine su base imponible por el método de estimación directa simplificada tiene que realizarse por la totalidad de los socios (art. 29.2 RIRPF). El único requisito que tienen que cumplir los partícipes de forma individual es ser personas físicas, determinando la aplicación de la estimación directa normal la existencia de un solo socio que sea persona jurídica (art. 29.1 RIRPF) (RA-EAT de 14 de febrero de 1995 y de 10 de marzo de 1998).

Por otra parte, en la sociedad profesional se agudizan los problemas que se producen en relación a los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica (art. 27 LIRPF). Junto a la dificultad general que plantea el diferente tratamiento que reciben los rendimientos procedentes de bienes no afectos diferentes de la vivienda habitual (rendimientos de capital inmobiliario si el bien está arrendado o imputación de rentas en otro caso) de los que derivan de bienes afectos (que se encuentran integrados en el rendimiento de actividades

<sup>51</sup> En este sentido, PÉREZ ROYO, I., para quien sólo se computará a efectos de hallar esa cifra las rentas que perciba el sujeto de las actividades que realice individualmente. *Manual del Impuesto...cit.*, p. 242.

económicas), en el caso de que el bien pertenezca a una entidad se puede plantear un problema añadido, que consiste en que el elemento afecto no sea propiedad de la totalidad de los socios. En tal supuesto, hay que entender que por la cesión del bien el socio (o socios) propietario del bien obtiene un ingreso, mientras que la sociedad sufre un gasto<sup>52</sup>, que se valoraría mediante la aplicación de las reglas previstas para las operaciones vinculadas del art. 42 LIRPF, esto es, a precios de mercado. La prestación que recibe el socio, en el supuesto de que arriende a la sociedad profesional dos habitaciones de su vivienda particular para despacho, se califica como rendimiento de capital inmobiliario (RDGT de 16 de diciembre de 1996).

En el caso de la transmisión de participaciones de la sociedad profesional con forma civil se origina una ganancia o pérdida patrimonial, que se calcula según las reglas generales de este elemento de la base imponible, sin que resulten aplicables especialidades normativas<sup>53</sup>. Esta ausencia de particularidades deriva de la inexistencia de beneficios retenidos por la sociedad, a diferencia de lo que ocurre en las sociedades profesionales en transparencia fiscal respecto de las cuales el art. 35.1.c LIRPF prevé las correcciones que serán estudiadas en el epígrafe IV.2.4.

También existe una ganancia o una pérdida patrimonial cuando la sociedad profesional se disuelve o un socio se separa (art. 35.1.e LIRPF), que se calcula por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

Por último, es necesario cuestionarse el supuesto en que uno de los socios, aparte de su actividad profesional, realiza

un trabajo remunerado para la sociedad. En tal caso, la retribución que perciba el socio-trabajador no se califica como rendimiento del trabajo, sino que se integra en su base imponible por la vía de la atribución de rentas, considerándose como rendimiento profesional. Esta calificación es debida a que este «salario», en realidad, constituye un adelanto de la participación del trabajador en los beneficios de la sociedad. Así lo ha entendido la DGT, en su Resolución de 31 de enero de 1996, donde establece que la cuantía que percibe el partícipe que trabaja para la sociedad por dicha labor constituye una mayor participación de este socio en el rendimiento de la sociedad civil, lo que determinará que, en el caso de que todos los socios tengan una participación igual en los rendimientos de la entidad, al «trabajador» se le incremente la cantidad atribuida en el importe de la contraprestación que recibe por su trabajo<sup>54</sup>. El mismo tratamiento jurídico tienen las dietas percibidas por el socio-trabajador con motivo de los desplazamientos, de manera que en la medida en que dicha «dieta» supere el gasto necesario para la actividad en que se incurrió será un beneficio de la actividad que deberá atribuirse al comunero como rendimiento profesional<sup>55</sup>. Si no se debe considerar como un rendimiento del trabajo, es evidente que no es un gasto deducible para la entidad y que no sufrirá retención (RDGT de 25 de enero de 1994).

En ningún caso puede apreciarse la existencia de una sociedad profesional cuando uno de los socios sólo aporta su trabajo profesional, percibiendo por ello una cantidad fija y sin asumir ningún riesgo que suponga una disminución de su renta (STS de 29 de septiembre de 1997).

<sup>52</sup> GARCÍA LÓPEZ, C.E., *Tributación de comunidades...* cit., p. 55.

<sup>53</sup> FALCÓN Y TELLÁ, R., *Análisis de la transparencia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 345.

<sup>54</sup> En el mismo sentido, entre otras, la RDGT de 5 de noviembre de 1997.

<sup>55</sup> La RGDT de 27 de octubre de 1992 atribuye a dichas dietas la consideración de rendimientos empresariales, porque la actividad desarrollada por la sociedad era empresarial.

### 3. ATRIBUCIÓN DEL RENDIMIENTO NETO

Como ya ha sido explicado, al socio no se le atribuye una porción de los ingresos y gastos generados por la sociedad, sino una parte del rendimiento neto, que se distribuye en función de las normas o pactos. Si la Administración no conoce las cuotas de reparto de forma fehaciente, la imputación se hará por partes iguales (art. 29.4 RIRPF). Se entiende que la Administración conoce de forma fehaciente los pactos cuando se le entregan por escrito antes de que se inicien las actuaciones de comprobación e inspección o dentro del plazo de requerimiento<sup>56</sup>. La atribución de rentas a los socios es totalmente coherente, pues responde a las características del régimen interno de la sociedad, en concreto, a la distribución de pérdidas y ganancias que se prevén en los arts.1.689 a 1.691 C.c.<sup>57</sup>.

Dicho rendimiento es determinado aplicando la normativa del IRPF incluso en el supuesto de que uno o varios de los socios sean personas jurídicas, que tienen que declarar los rendimientos obtenidos por el régimen de atribución de rentas en su impuesto personal, esto es, en su declaración de IS. Porque, efectivamente, las rentas correspondientes a las entidades del art. 10 LIRPF se atribuyen a los partícipes, con independencia de que éstos sean personas físicas o jurídicas, los cuales tributarán por el impuesto que les corresponda según el tipo de personalidad que ostenten (RAEAT de 14 de febrero de 1995). Por otro lado, el rendimiento neto se imputa tanto si es positivo como negativo.

Aunque al socio se le impute una parte del rendimiento neto total, la renta atribuida conserva su propia naturaleza en

función de la actividad o fuente de la que proceda (art. 10.2 LIRPF), de forma que las rentas que haya obtenido la sociedad procedentes de la actividad profesional deben ser consideradas como rentas profesionales en la declaración de cada uno de ellos de su renta personal (RDGT de 26 de abril de 1993); si, por el contrario, la renta es fruto de la transmisión por la sociedad de un inmueble afecto a la actividad profesional, se integra en la renta del socio como ganancia patrimonial. Del mismo modo, si la entidad la obtuvo de forma irregular, el socio debe tratarla como renta irregular en su declaración.

Siguiendo esta criterio, los ingresos y retenciones correspondientes al turno de oficio seguirán el régimen de atribución, quedando justificada la imputación siempre que se pruebe la existencia del despacho de abogados colectivo y que tales ingresos no quedan al margen del ejercicio profesional colectivo (RDGT de 20 de septiembre de 1993).

Pero eso sí, solamente cuando la entidad en régimen de atribución obtenga rendimientos profesionales como tal entidad será aplicable el régimen de atribución de rentas entre sus miembros. No procede cuando se trata, simplemente, de una puesta en común de ganancias obtenidas por cada uno de los integrantes de aquélla, en cuyo caso el rendimiento profesional ha de declararse por el profesional que efectivamente ha realizado el servicio (RDGT de 1 de abril de 1996).

En necesario reiterar que los rendimientos que la sociedad profesional obtenga derivados del ejercicio de su actividad deben tributar en las declaraciones de cada socio como ingresos profesionales, aunque a efectos del IAE la sociedad tenga que darse de alta como empresario (regla 3ª.3 de la Instrucción del IAE). Como señala PÉREZ ROYO, la importancia de este tema reside en que si dicha rentas se consideran empresariales a efectos del IRPF no sufrirán retención, a diferencia de lo que ocurre si se califican como profesionales

<sup>56</sup> CALVO ORTEGA, R., Hecho imponible. No sujeción. Exenciones. Sujetos pasivos, en MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., coord., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 48.

<sup>57</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Las sociedades civiles... cit.», p. 112.



(art. 70 RIRPF)<sup>58</sup>. La DGT ha manifestado en múltiples ocasiones que la naturaleza profesional o empresarial viene determinada por la actividad, con independencia de la sección del IAE en que se ubiquen (entre muchas, RDGT de 18 de mayo de 1992<sup>59</sup>, 2 de marzo de 1993 y 24 de julio de 1997). En palabras del TSJ de Asturias (Sala de lo Contencioso) de 18 de abril de 1998, *«las rentas obtenidas se atribuyen a los socios con al naturaleza derivada de la actividad de donde proceden (...), actividad asimismo profesional; de ellos se deduce que los rendimientos obtenidos por la Sociedad Civil en el ejercicio de una actividad (profesional) se atribuyen a los socios como derivados de una actividad profesional, siempre que cada uno de los sujetos pasivos realice de forma habitual, personal y directa la actividad de acuerdo con su participación efectiva»*. En conclusión, puede afirmarse que *«la calificación en el IRPF de los rendimientos correspondientes al ejercicio de la actividad docente (profesorado) no se ve alterada por el hecho de que tal actividad se realice di-*

<sup>58</sup> PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto...cit.*, p. 61.

<sup>59</sup> En concreto esta Resolución de 18 de mayo de 1992 establece que *«esta conceptualización que de los rendimientos profesionales realiza la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la cual busca apoyo en el Impuesto de Actividades Económicas y concretamente en las actividades encuadradas en las Secciones 2.ª y 3.ª de las Tarifas del mismo como profesionales y artísticas, no puede quedar desvirtuada por lo dispuesto en el número 3 de la regla 3.ª de la instrucción del impuesto municipal que ordena la tributación y matriculación de acuerdo a la Sección primera de las Tarifas a las personas jurídicas o entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria (entre las que se encuentran las comunidades de bienes) cuando realicen actividades profesionales clasificadas en la Sección 2.ª citada. Por el contrario, la citada Regla 3.ª de la instrucción confirma la naturaleza profesional de las citadas actividades para a continuación configurar su tributación, a los solos efectos del impuesto municipal, distinguiendo dos situaciones diferentes según se realicen las actividades profesionales directamente por las personas físicas (Sección 2.ª del IAE) o bien se desarrollen por estas personas a través de determinados entes sin personalidad jurídica, como las comunidades de bienes, o se ejerzan por una persona jurídica (Sección primera del IAE)»*.

*rectamente por una sola persona física o a través de una entidad en régimen de atribución de rentas (sociedad civil)»* (RGDT de 24 de julio de 1997).

Y si los rendimientos obtenidos por la sociedad en el ejercicio de la actividad de prestación de servicios profesionales se califican como profesionales, consecuentemente dichos rendimientos estarán sujetos a retención a cuenta del impuesto en cuanto sean satisfechos por una persona física, jurídica o Entidad obligada a retener, conforme a los artículos 69 y ss RIRPF (entre otras, STSJ de Asturias de 18 de abril de 1998, RDGT de 31 de julio de 1989, 18 de mayo de 1992, de 2 de marzo de 1993, de 26 de abril de 1993, de 19 de mayo de 1993 y 22 de abril de 1998).

La calificación del rendimiento como profesional, también provoca que no sea aplicable la estimación objetiva (RDGT de 24 de julio de 1997).

Y, por supuesto, en ningún caso puede considerarse que la renta atribuida procedente de la actividad profesional de la sociedad civil es un rendimiento de capital mobiliario (RDGT de 28 de julio de 1993). Sólo en cuanto entre las rentas de la entidad figure un rendimiento de capital mobiliario, el socio debe incluirlo en su renta personal respetando su naturaleza<sup>60</sup>. En consecuencia, las rentas imputadas no dan derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, excepto en el supuesto de que dicha renta imputada provenga de dividendos obtenidos por la sociedad profesional por su participación en el capital de otra entidad.

<sup>60</sup> Así, por ejemplo, las rentas procedentes del arrendamiento de la cartera de valores por una sociedad civil a otra sociedad civil constituyen para los socios, a efectos del IRPF, rendimientos de capital mobiliario en la parte atribuible a cada socio de la sociedad civil arrendadora (RDGT de 17 de diciembre de 1996). La misma calificación de rendimientos del capital mobiliario tienen las rentas atribuidas a los socios y obtenidas por la entidad por su inversión en productos financieros (RDGT de 30 de diciembre de 1998).

No se consideran rendimientos profesionales los que derivan de una entidad cuando los socios no realizan la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, sino que contratan a terceros para que realicen la actividad profesional. Cuando se produzca dicha ordenación por lo socios es un problema de prueba, como expone la RDGT de 5 de octubre de 1995, que sí aprecia la concurrencia de esta nota en un supuesto en el que los socios no realizaban las tareas rutinarias del trabajo, pero se ocupaban de la organización, supervisión y dirección del negocio.

En el caso de que dentro de la sociedad únicamente realicen actividades profesionales alguno de los socios, sólo respecto de éste se califica el rendimiento atribuido como procedente de actividad económica; para el resto de socios, las rentas atribuidas tienen la naturaleza de capital mobiliario, según expone la RDGT de 28 de diciembre de 1994, que lo justifica alegando que *«en este caso la aportación de capital de los otros socios (que no realizan la actividad profesional) no sería una participación en una sociedad civil, sino un préstamo o un contrato de cuentas en participación»*.

En relación al momento en el que ha de realizarse la atribución de rentas a los socios, coincide con el devengo de los diferentes ingresos y gastos que tenga la sociedad, como deriva lógicamente de la consideración legal de que la renta es directamente percibida por los socios (RDGT de 28 de julio de 1993).

Las retenciones a cuenta realizadas sobre las cantidades que haya ingresado la sociedad profesional procedente de persona física, jurídica o entidad obligada a retener, también se asignan en la misma medida que los diferentes componentes de renta. En consecuencia, cada socio podrá deducir en su cuota líquida la cantidad retenida que le haya sido atribuida (RDGT de 15 de diciembre de 1992 y 15 de diciembre de 1995).

Por lo que respecta a las sanciones impuestas a la entidad se imputan de acuerdo con los pactos sociales, lo que significa que es posible su atribución exclusivamente al partícipe cuya actitud originó la infracción siempre que dicha imputación al responsable esté prevista en el contrato de constitución de la sociedad (RDGT de abril de 1997 –Ref. 16651/1998).

Por último señalar que el criterio de imputación dentro de la unidad familiar será el propio de los rendimientos económicos, es decir, se imputarán al cónyuge que los haya obtenido según las reglas del art. 11.4 LIRPF (RDGT de 31 de enero de 1996 y 26 de agosto de 1997), incluso en el supuesto de que la totalidad del patrimonio aportado a la sociedad profesional sea ganancial (RDGT de 28 de octubre de 1994). Sólo en el supuesto de que los dos cónyuges contribuyan al desarrollo de la actividad profesional se aplicará el régimen de atribución de rentas a ambos.

#### 4. OBLIGACIONES A CARGO DE LA SOCIEDAD

La sociedad debe efectuar las retenciones y pagos a cuenta que procedan (art. 82.2 LIRPF) (entre otras, RDGT de 26 de abril de 1993 y 19 de mayo de 1993). Sin embargo, la distribución de rendimientos entre los socios no está sujeta a retención, pues como explica la RDGT de 15 de diciembre de 1995 *«la obligación de retener corresponde a quien abona o satisface el rendimiento, no existiendo en la normativa el supuesto de “auto-retención”»*.

No tiene la sociedad profesional obligación de realizar los pagos fraccionados que se generen como consecuencia de la obtención por la sociedad de un rendimiento derivado de una actividad económica, sino que los efectuará cada socio en proporción a su participación en el beneficio de la entidad (arts. 82.7 LIRPF y 105 RIRPF). En este sentido, la RDGT de 31 de enero de 1996, ya citada, establece la obligación de realizar

el pago fraccionado por parte del socio-trabajador también sobre la parte de renta imputada que corresponda a la contraprestación que recibe de la sociedad por su trabajo. Esto es consecuencia lógica de la consideración de la retribución percibida como adelanto de la participación del socio en los beneficios de la entidad, según ha sido explicado.

La declaración anual de operaciones con terceros, exigida por el RD 2027/1995, debe ser presentado por la propia sociedad civil (RDGT de 17 de diciembre de 1996).

La calificación como profesionales de los rendimientos obtenidos por la comunidad en el ejercicio de su actividad y la aplicación del régimen de estimación directa determinan la llevanza por la Entidad de unos únicos Libros obligatorios, que coinciden con los que deben llevar cualquier sujeto que realice actividades económicas (RDGT de 2 de marzo de 1993 y de 15 de diciembre de 1995): *a)* Libro Registro de ingresos; *b)* Libro Registro de gastos; *c)* Libro Registro de bienes de inversión; y *d)* Libro Registro de provisión de fondos y suplidos (art. 65.5 y 8 RIRPF).

La sociedad profesional con forma civil no tiene que presentar declaración ni por el IS ni por el IRPF, al no ser sujeto pasivo de ninguno de los dos impuestos.

#### **IV. LAS SOCIEDADES PROFESIONALES CON FORMA MERCANTIL: LA TRANSPARENCIA FISCAL**

Los arts. 72 a 74 LIRPF y 75 a 77 LIS prevén el régimen de transparencia fiscal, que consiste en la imputación a los socios residentes de todos los beneficios, distribuidos o no, obtenidos por determinadas sociedades. Ante esta simple definición, se pueden plantear problemas de delimitación con el régimen de atribución de rentas. Sin embargo, entre dichos mecanismos existen claras diferencias, tanto en relación con las entidades que quedan sujetas a uno o a otro, como por lo que respecta a su régimen jurídico. A continuación serán expuestas ambas cuestiones, advirtiendo previamente que el presente estudio se enfoca en todo momento a las sociedades profesionales, por lo que serán dejadas de lado las cuestiones que no tenga relación directa con ellas.

En realidad, la diferencia entre los regímenes de atribución de rentas y de transparencia fiscal parte del propio fundamento de cada uno: aunque ambos hacen tributar a los socios por una renta que ha obtenido la sociedad, mientras la atribución de rentas responde a la dificultad que plantea apreciar la existencia de personalidad jurídica o no de la sociedad que hace desaconsejable su consideración como sujeto pasivo del IS, la transparencia fiscal evita fraudes a la progresividad del IRPF<sup>61</sup>.

<sup>61</sup> Así lo demuestra la lectura de la Exposición de Motivos de la Ley 44/1978, que define las sociedades transparentes como «aquellas Sociedades

En el régimen de transparencia los socios tributan por la renta que han obtenido «a través» de la sociedad, mientras que en la atribución de rentas aquélla es percibida «directamente» por los socios. Por ello en este último supuesto, la renta conserva la naturaleza de la fuente de donde proceda<sup>62</sup>.

## 1. ÁMBITO SUBJETIVO

### 1.1. Forma societaria: aceptación de las formas capitalistas

Actualmente resulta indudable la aplicación del régimen de transparencia fiscal a las sociedades profesionales que se constituyan bajo la forma mercantil tanto de sociedad personalista como de capital<sup>63</sup>.

---

*cuya constitución se ha efectuado con la intención deliberada y exclusiva de eludir el Impuesto».*

<sup>62</sup> Esta idea ya fue expuesta por ALBIÑANA cuando, vigente la Ley 44/1978, del IRPF, entendía que en el supuesto del art. 12.1 (atribución de rentas) no había una verdadera transparencia, aunque el legislador lo denominase «transparencia voluntaria», pues aunque «no existiera disposición tributaria aplicable, éste y no otro sería el régimen a aplicar» (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria», *REDF*, nº 15-16, 1977, p. 476).

<sup>63</sup> Entre los autores, APARICIO PÉREZ, A. y CASERO LAMBÁS, J.F., «La tributación de las sociedades profesionales a través del régimen de transparencia fiscal», *REDF*, nº 58, 1988, p. 247; CAPILLA RONCERO, F., Sociedades de profesionales liberales. Cuestiones sobre su admisibilidad, en AAVV., *El ejercicio...cit.*, pp. 255 y 256; ANGULO RODRÍGUEZ, L. de, Los despachos colectivos de abogados y las normas colegiales, en AAVV., *El ejercicio...cit.*, pp. 329 y 330; CADARSO PALAU, J., Las sociedades profesionales de arquitectos, en AAVV., *El ejercicio...cit.*, p. 393; ÁLVAREZ GONZÁLEZ, A., Acerca de la forma única de ejercicio de la profesión de auditor censor jurado de cuentas, en AAVV., *El ejercicio...cit.*, p. 455; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Problemas fiscales en el ejercicio en grupo de profe-

Si bien es cierto que la existencia de *sociedades profesionales con forma capitalista* ha sido una cuestión muy discutida, su admisión por el ordenamiento jurídico parece quedar patente mediante la desaparición del art. 3.2 LSA que excluía de la forma anónima «la representación de intereses colectivos, profesionales o económicos atribuidos a otras entidades por la Ley con carácter exclusivo». Y, sobre todo, el art. 75 LIS, que establece un régimen especial para las sociedades de profesionales, lleva a hacernos la siguiente pregunta: si las sociedades profesionales con forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones no fueran posibles, ¿que sociedades profesionales entrarían dentro de aquel concepto?

Además, la existencia de sociedades profesionales con forma capitalista ha sido admitida por la DGT, en sus Contestaciones no vinculantes a Consultas en las que establece la sujeción al régimen de transparencia fiscal de sociedades profesionales de responsabilidad limitada: entre otras, Resoluciones de 20 de junio de 1996 (sociedad limitada constituida por tres socios con un objeto «meramente profesional», en concreto, dedicado al asesoramiento fiscal, contable y laboral); de abril de 1997 –Ref. 16731/1998– (sociedad limitada fundada para llevar a cabo reconocimientos médicos); y de mayo de 1997 –Ref. 17414/1998– (sociedad limitada unipersonal con el objeto de llevar contabilidades de empresas y asesoramiento en cuestiones fiscales y laborales); y RAEAT de 2 de marzo de 1995 (comunidad de bienes con actividad

---

sionales liberales, en AAVV., *El ejercicio...cit.*, pp. 605 y ss; DELGADO GONZÁLEZ, A.F., *Las sociedades profesionales...*, cit., pp. 174 y ss; ALBIEZ DOHRMANN, K.J. y GARCÍA PÉREZ, R., «Nuevamente sobre la inscripción de las sociedades profesionales... cit.», pp. 224 y ss. Para un estudio sobre las distintas tesis que limitan la viabilidad de las sociedades profesionales a las formas civiles o mercantiles personalistas, véase GARCÍA PÉREZ, R., *El ejercicio en sociedad...*, cit., pp. 152 y ss.

profesional que se transforma en sociedad de responsabilidad limitada y pasa a tributar por transparencia fiscal)<sup>64</sup>.

No existe una prohibición general respecto de una forma social determinada<sup>65</sup>, lo cual es coherente con la idea misma de la forma societaria, que sólo es una estructura organizativa, totalmente neutral respecto de los fines que persiga la sociedad. Pero, si esto no es bastante para convencer a los autores contrarios a la existencia de sociedades profesionales con forma capitalista, la Propuesta de Anteproyecto de Ley de Sociedades Profesionales admite en su art. 1.2 que *«las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a cualquiera de las formas societarias previstas en las Leyes»*. Para ello es necesario flexibilizar algunos puntos de las regulaciones propias de las Sociedades Anónimas y de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, tales como los derechos de suscripción preferente o la rigidez en la transmisión de las participaciones, que casan mal con las necesidades de las sociedades profesionales<sup>66</sup>. Debido a su interés, es conveniente transcribir el apartado III de la Exposición de Motivos del Anteproyecto:

<sup>64</sup> Por el contrario, se ha pronunciado a favor de la consideración de las sociedades profesionales con forma personalista como sociedades civiles a los efectos de tributar por el régimen de atribución de rentas, entre otras, la RTEAR de Madrid de 7 de mayo de 1997.

<sup>65</sup> Analizando las normas estatutarias que reconocen la posibilidad de que los profesionales se asocien podemos citar el Estatuto General de la Abogacía, en cuyo marco el Colegio de Abogados se ha pronunciado en contra de la constitución de sociedades profesionales con forma mercantil capitalista, *«pues las Sociedades Mercantiles limitan la responsabilidad y son fundamentalmente Sociedades de Capital»* (Boletín Informativo nº6 de 1986). Esta postura se enmarca en la seguida por la DGRN en su Resolución de 2 de junio de 1986. Sin embargo, este criterio no es mantenido en el nuevo Anteproyecto de Estatuto General, en el que se declara que el despacho colectivo podrá adoptar *«cualquiera de las formas lícitas en Derecho, incluidas las sociedades mercantiles»* (GARCÍA PÉREZ, R., *El ejercicio en sociedad...*, cit., p.86).

<sup>66</sup> Apunta la necesidad de «personalizar» las sociedades de capital para poder ser utilizadas por los profesionales al constituirse sus sociedades, DELGADO GONZÁLEZ, A.F., *Las sociedades profesionales...*, cit., pp. 174 y ss.

*«Otro objetivo en el que se ha puesto especial énfasis a la hora de formular la disciplina legal ha sido el de garantizar al máximo la flexibilidad organizativa de las sociedades profesionales, removiendo los obstáculos y restricciones jurídicas que hasta el momento podían menoscabar o retardar la competitividad del sector: Había que "liberalizar la estructura del negocio", según la elocuente expresión acuñada por el Tribunal de Defensa de la Competencia en su Informe sobre el libre ejercicio de las profesionales liberales (Madrid 1996), y así se ha hecho. Para el logro de esta finalidad se han extendido al máximo las posibilidades de elección poniendo a disposición de los interesados la totalidad de los tipos sociales que conoce nuestro ordenamiento (art. 1.2) y se han reconocido dentro de cada tipo social amplios poderes de configuración a la autonomía privada. El reforzamiento de la libertad contractual se advierte sobre todo en relación a las formas de las sociedades de capitales, que experimentan un notable proceso de adaptación y desregulación. Hay que mencionar aquí el artículo 15, que flexibiliza algunos aspectos esenciales de la regulación general recogida en las Leyes de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, pero también la mayor parte de los preceptos generales de la Ley, que indirectamente introducen en estos tipos sociales muchas reglas dispositivas que históricamente se han fraguado en el ámbito de las sociedades personalistas».*

Por lo que respecta a las *sociedades profesionales con forma mercantil personalista* (colectivas o comanditarias simples), si, como ya ha sido explicado, admitimos su sujeción al IS por concurrir en ellas la nota característica de la sujeción a este impuesto: la publicidad de la personalidad jurídica, también le resultará aplicable el régimen de transparencia fiscal cuando cumpla con los requisitos establecidos en el art. 75 LIS (RDGT de 3 de marzo de 1992).

## 1.2. Características propias de las sociedades profesionales

Como es sabido, la transparencia fiscal se instauró en la Ley 61/1978 para hacer frente a determinadas sociedades cuya existencia, en opinión del legislador, no tenía otra finalidad que la elusión del impuesto. Según el texto de la Memoria de remisión del Proyecto de Ley por el Gobierno a las Cortes, *«un segundo caso contemplado es el de las sociedades profesionales. En este caso, salvando escasas excepciones, se trata de sociedades que no operan como tales, pues, en definitiva, son sus socios –los profesionales– quienes ejercen directamente y en nombre propio la actividad. En consecuencia, parecía oportuno, a efectos fiscales, eliminar la ficción societaria (...)»*<sup>67</sup>. Este sentido de la transparencia ha quedado corroborado por el TC, en cuya Sentencia 214/1994, de 14 de julio, establece que *«la imputación de rentas de las Sociedades en transparencia (...) fue introducida por la Ley 44/1978 con la finalidad de evitar la elusión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se producía mediante la creación de Sociedades interpuestas o instrumentales. La diferente configuración de los tipos de gravamen en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta había propiciado la aparición de Sociedades interpuestas, constituidas con la finalidad de retener parte o la totalidad de los beneficios y evitar de esta manera que las rentas afluyan a los socios; los efectos perseguidos con la interposición de este tipo de Sociedades pueden ser neutralizados disponiendo que el beneficio obtenido por éstas se entienda totalmente distribuido y, por lo tanto, se impute a los socios y se grave en el Impuesto sobre la Renta»* (FJ 4).

<sup>67</sup> Texto transcrito en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La personalidad jurídico societaria y el impuesto», *Anales del CUNEF*, 1979, p. 35.

La superación del argumento de fondo que subyace en la posición del legislador y del TC (la inexistencia de sociedades profesionales) haría necesario replantearse la pervivencia del régimen de transparencia fiscal para las sociedades profesionales. Constituye, en efecto, una injusticia comparativa que se presuponga una finalidad elusoria cuando los particulares forman una sociedad profesionales, que no se aprecia cuando la sociedad es mercantil.

El legislador ha optado por dar un concepto muy preciso de los supuestos en que las sociedades profesionales se encuentran en transparencia fiscal, esto es, los casos en que considera que los profesionales constituyen una sociedad con una mera finalidad de elusión impositiva. Esta concreción en la definición tiene la ventaja de otorgar seguridad jurídica, pero también el grave inconveniente de inexactitud, pues pueden existir sociedades profesionales que, cumpliendo los requisitos del art. 75, no hayan sido formadas por los profesionales con la voluntad de sustraerse a la tributación de las rentas que obtengan por el IRPF<sup>68</sup>.

Establece el art. 75.1.b LIS la sujeción al régimen de transparencia fiscal de *«las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas»*.

<sup>68</sup> En este sentido se expresa FALCÓN Y TELLA, R., *La transparencia fiscal...* cit., p. 198, quien admite que *«quizás lo más correcto sería establecer, con carácter general, mecanismos eficaces de lucha contra el fraude, y entonces la transparencia, en su vertiente antielusoria, sería innecesaria. Posiblemente haya sido la esterilidad del mecanismo previsto en el art. 24 de la Ley General Tributaria una de las causas de introducción de supuesto de transparencia obligatoria»*.

Si las sociedades profesionales incumplen alguno de los requisitos exigidos por el art. 75.1.b, se consideran sujetas al régimen general del IS. Esto significa que los socios ya no van a tributar en su impuesto personal por la totalidad de las bases imponibles positivas, sino sólo por los dividendos percibidos, de forma que respecto del beneficio que la sociedad destine a reservas se produce un diferimiento en su tributación.

La concurrencia de distintos requisitos hace necesario estudiar cada uno separadamente:

#### *a) Requisitos objetivos*

El art. 75.1.d. establece la necesidad de que más del 75 por 100 de los ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales. Es preciso que los servicios que prestan los profesionales integrados en la sociedad reporten a ésta una cantidad superior al 75% de sus ingresos. No basta, en consecuencia, con que la actividad profesional se limite al ámbito interno de la sociedad ni que los rendimientos que generan sean inferiores a aquel porcentaje de los ingresos totales de la entidad (RDGT de 11 de febrero de 1997, de 18 de diciembre de 1996 y de 3 de marzo de 1998).

Para determinar cuándo una sociedad es profesional ha de atenderse a la actividad que realice en la práctica, no al objeto social que haya establecido en sus estatutos, según resulta con evidencia de la redacción del precepto. Junto a ello, se plantea una cuestión más dudosa, como es la exclusividad del objeto social, en el sentido de si es posible que, además del ejercicio profesional, la entidad lleve a cabo otras actividades. Parece que el legislador no requiere que la sociedad tenga como único objeto el profesional para considerarla transparente, siempre que los ingresos procedentes de las actividades no profesio-

sionales sean inferiores al 25% del total de los ingresos del ejercicio<sup>69</sup>.

Es aplicable el régimen de transparencia fiscal incluso en el supuesto de que la entidad profesional en la que concurren los requisitos del art. 75 LIS preste la totalidad de sus servicios a una única entidad, participada mayoritariamente por aquélla, que es la que presta el servicio final a terceros (RDGT de 25 de julio de 1996).

#### *b) Requisitos subjetivos*

Los socios pueden ser personas físicas o jurídicas. Pero en ningún caso se considera que la sociedad es transparente cuando la totalidad de los socios son personas jurídicas no sometidas a la transparencia fiscal (art. 75.2 LIS). En este último caso no tiene ningún sentido aplicar el régimen de transparencia pues no se conseguiría su finalidad: evitar que se constituya una sociedad para eludir la tributación de la renta (o, al menos, parte de ella) por la tarifa progresiva del IRPF, ya que todos los socios deben declarar sus rendimientos por el IS. Esta excepción plantea un problema interpretativo en relación a la cualidad de los socios; el art. 75.2 establece que no se aplicará el régimen de transparencia fiscal cuando todos los partícipes sean «personas jurídicas» no sometidas a la trans-

<sup>69</sup> A efectos de la determinación de este porcentaje, la RDGT de 29 de mayo de 1998 establece que la venta de un solar por una sociedad profesional dedicada a la gestión de promociones inmobiliarias, si constituyese actividad habitual debería computarse como ingreso a efectos de determinar si al menos el 75 por 100 de los ingresos proceden de la actividad profesional. Si no tuviera carácter habitual, para determinar el porcentaje sólo se consideraría el importe del beneficio obtenido en la venta.

Por otra parte, es muy importante diferenciar con claridad las actividades profesionales y las empresariales, puesto que los ingresos que procedan de actividades empresariales no se tienen en cuenta para la determinación del porcentaje del 75% (RAEAT de 30 de septiembre de 1997). Tampoco se tienen en cuenta los ingresos obtenidos por la colocación de sus reservas en instrumentos financieros (RDGT de 29 de julio de 1997).

parencia fiscal. Pues bien, si interpretamos literalmente el precepto, hay que entender incluidas a las sociedades civiles con personalidad jurídica, lo que lleva a excluir de la transparencia fiscal a una sociedad profesional integrada exclusivamente por sociedades civiles con personalidad jurídica incluso aunque cumpliera los requisitos del art. 75 LIS. Esta conclusión no tiene ningún sentido, ya que cuando los socios son sociedades civiles sí existe una progresividad de la que quieran huir mediante la creación de una sociedad profesional pues, recordemos, las sociedades civiles tributan en régimen de atribución de rentas. De esta forma se está concediendo un régimen más beneficioso para las sociedades profesionales integradas exclusivamente por sociedades civiles con personalidad jurídica que cuando alguno de los socios es una persona física, ya que en el primer supuesto se elimina la transparencia fiscal. Como señala RUIZ POSEE, el art. 75.2 LIS debe ser interpretado de forma que se haga referencia no a todas las personas jurídicas, sino sólo a los sujetos pasivos del Impuesto, de manera que se elimine de la transparencia a las sociedades que están formadas sólo por sujetos pasivos del IS<sup>70</sup>.

Junto a esta limitación, también se prevé que las bases imponibles positivas sólo se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos del IRPF o del IS por obligación personal. Por lo tanto, no procede la imputación respecto de los socios que no sean residentes en España (art. 75.5 LIS).

No todos los socios tienen que ser profesionales, pero lo que sí es determinante es que sea la labor de los socios profesionales el motor de la actividad profesional de la sociedad<sup>71</sup>.

<sup>70</sup> RUIZ POSEE, J.J., El régimen tributario especial de la transparencia fiscal interna según la Ley 43/1995, en YEBRA MARTUL-ORTEGA; P. y otros, coord., *Estudios sobre el Impuesto...*, p. 315.

<sup>71</sup> La DGT admitió la calificación de sociedad transparente de una entidad en la que el capital social correspondiente a los socios era del 65%, mientras que el resto (35%) se repartía entre sus cónyuges que no realizaban ninguna actividad relacionada con la sociedad (RDGT de 14 de enero de 1997). Siguiendo este cri-

Lo importante es que los socios presten o intervengan en la prestación de los servicios de la entidad y que tales servicios sean asimismo o constituyan el desarrollo de la propia profesión. Por lo tanto, será indiferente el que los socios personas físicas ejerzan o facturen sus servicios a la sociedad directamente o indirectamente a través de una comunidad de bienes (RDGT de 1 de abril de 1998 y 22 de julio de 1998 –nº consulta 1447/1998–).

Asimismo es indiferente que los socios profesionales ejerzan su profesión también fuera de la sociedad, con tal de que su actividad respecto de la sociedad reúna los requisitos del art. 75.1.b LIS (RAEAT de 30 de septiembre de 1997).

Y de la misma manera que no tiene por qué coincidir la cualidad de socio con la de profesional, tampoco existe la obligación de que esta relación se dé en sentido inverso. Es decir, ni todos los socios tienen que ser profesionales, ni los profesionales tienen la obligación de ser socios. Piénsese que lo que el art. 75 exige es que los profesionales tengan derecho a participar en los beneficios de la actividad, pero no en el capital<sup>72</sup>. Como puede apreciarse, los datos definitivos son la participación en los beneficios y la vinculación al desarrollo de la actividad profesional, de forma que la sociedad no estará en transparencia si el socio es una profesional con más del 50% del capital social, pero no ejerce su profesión en el seno de la sociedad, sino que el desarrollo de la actividad profesional se

terio, la RDGT de 31 de julio de 1998 declara la ausencia de transparencia fiscal de una sociedad profesional compuesta por cuatro socios, en la que ninguno de los socios realiza la actividad profesional, que se había delegado en personal contratado.

<sup>72</sup> La situación a la que se llega con este criterio es criticada por FERNÁNDEZ JUNQUERA, que pone por ejemplo la posibilidad que abre la LIS de que los profesionales no socios participen en los beneficios de la sociedad a través de sus familiares, lo cual no tiene ningún sentido (FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., Los sujetos pasivos y la transparencia fiscal, en AA.VV., *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pp. 72 y 73).



deja en manos de dos profesionales contratados (RDGT de 11 de febrero de 1997). Del mismo modo, tampoco se califica a una sociedad profesional como transparente si su capital social está dividido en dos socios, uno de los cuales no realiza ninguna actividad en la empresa (aunque tiene cualificación para ello) y obtiene más del 50% de los beneficios derivados de ella y, además, no es familiar del socio profesional (RDGT de mayo de 1997 –Ref. 17511/1998-).

Los profesionales pueden estar dedicados a actividades diferentes, no teniendo por qué coincidir en un mismo sector profesional<sup>73</sup>.

La vinculación del socio puede ser directa o indirecta. Será indirecta cuando los partícipes sean los familiares, hasta el cuarto grado, del profesional. El silencio de la LIS en cuanto a la naturaleza del parentesco parece excluir a los parientes por afinidad, pues en el art. 75.1.a LIS los menciona expresamente<sup>74</sup>. Por el contrario, sí que hay que entender incluido al cónyuge (RDGT de 8 de octubre de 1997<sup>75</sup>).

Asimismo, el porcentaje del 50% exigido en el art. 75.1.b LIS puede alcanzarse mediante el derecho a participar en los

beneficios a través de una sociedad interpuesta, como explica la RDGT de 22 de julio de 1998 (nº consulta 1455/1998) en relación a una sociedad de profesionales en transparencia fiscal que poseía un 90 por 100 de otra sociedad profesional (*«Esta segunda sociedad podrá estar también en transparencia, pues no es obstáculo que la participación en los beneficios de la sociedad en porcentaje superior al 50 por 100 se alcance a través de una sociedad interpuesta»*)<sup>76</sup>.

### c) Requisitos temporales

La imputación es aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el art. 75.1.b LIS concurren durante más de noventa días del ejercicio social, que pueden computarse de forma alterna<sup>77</sup>. Es necesario que durante ese plazo se den todos los requisitos necesarios para considerar que una sociedad se encuentra en transparencia.

Sin embargo, este requisito temporal no resulta aplicable a las sociedades profesionales, debido a la propia redacción del art. 75.1.b LIS. Este precepto remite la concurrencia de los requisitos a los «ingresos del ejercicio», esto es, en el momento de cierre del ejercicio<sup>78</sup>.

El inicio del régimen de transparencia fiscal se produce de forma automática el ejercicio en que concurren en la sociedad las notas exigidas en el art. 75 LIS.

<sup>76</sup> En el mismo sentido, la RAEAT de 30 de septiembre de 1997, respecto de un profesional que participaba en los beneficios de su sociedad profesional a través de otra sociedad cuyos miembros eran él mismo, su mujer y sus hijos.

<sup>77</sup> Según RUIZ POSEE, J.J., El régimen tributario especial de la transparencia fiscal interna según la Ley 43/1995, en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., coord., *Estudios...cit.*, p.313.

<sup>78</sup> En este sentido, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., Los sujetos pasivos...cit., p. 76 y RUIZ POSEE, J.J., El régimen tributario especial de la transparencia fiscal interna según la Ley 43/1995, en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., coord., *Estudios...cit.*, p. 314.

<sup>73</sup> FALCÓN Y TELLA, R., «El régimen de transparencia fiscal en la Ley 18/1991, de 6 de junio», *REDF*, 1992, nº 75, p. 510.

<sup>74</sup> En este sentido, RUIZ POSEE J.J., El régimen tributario especial de la transparencia fiscal interna según la Ley 43/1995, en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., coord., *Estudios...cit.*, p. 310. Por el contrario, entiende incluido a los parientes unidos al profesional por afinidad, TOMÉ, B., Transparencia fiscal, en AA.VV., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996, p.698.

<sup>75</sup> La RDGT de 26 de junio de 1996 declaró la transparencia fiscal de una entidad formada por tres socios. El primero, con una participación del 33 por 100, ejerce la actividad de abogado fuera del ámbito de la sociedad, realizando trabajos esporádicos para la misma; el segundo, con una participación del 34 por 100, es asesor fiscal y presta sus servicios única y exclusivamente para la sociedad; el tercer socio, con una participación del 33 por 100, no ejerce ninguna actividad, ni tiene ninguna profesión empresarial, y es hermano del segundo.

Por su parte, la extinción también es automática cuando dejen de darse aquellas circunstancias o bien se admitan en Bolsa las acciones o participaciones de la sociedad (art. 75.6 LIS).

## 2. RÉGIMEN JURÍDICO

### 2.1. Determinación de la renta

Uno de los principales efectos de la consideración de la sociedad profesional como sujeto pasivo del IS es la determinación de su base imponible a través de las reglas del IS, aunque el socio a quien se imputa la renta sea una persona física que, por lo tanto, tributa por el IRPF.

La renta imputada es la base imponible de la sociedad llamada según las reglas del IS (art. 75.3 LIS). Por lo tanto, la sociedad en transparencia fiscal debe determinar su base imponible como cualquier otra sociedad sujeta al IS, realizando los ajustes pertinentes sobre el resultado contable. Como explica PÉREZ ROYO, esta medida resulta incongruente con el fundamento de la transparencia fiscal. Si lo que busca el legislador mediante la implantación de este mecanismo es evitar que se eluda la aplicación del IRPF a través de la creación de entidades interpuestas, no tiene sentido que obligue a determinar la renta imputable a cada socio según las normas del IS que, en determinados supuestos, pueden ser más favorables que las propias del IRPF<sup>79</sup>.

La retribución a los socios por los servicios profesionales a la propia sociedad constituye para ésta un gasto necesario y, en consecuencia, deducible; y para los socios es un rendimiento de actividad económica. Para determinar su cuantía es

necesario tener en cuenta las normas sobre operaciones vinculadas (RDGT de 18 de junio de 1992). Partiendo de la calificación de los servicios profesionales prestados a la propia entidad como actividad económica, el socio-trabajador debe expedir factura a la sociedad según las reglas del RD 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales (RDGT de 28 de diciembre de 1992). La retribución que se satisfaga está, lógicamente, sujeta a retención y al pago del IVA (RDGT de 28 de junio de 1994). En este punto es necesario calificar correctamente la prestación que recibe el partícipe, pues si no responde a ningún tipo de retribución derivada de una relación laboral o profesional, sino entregas de cantidades variables con carácter de «a cuenta» del beneficio que se calcula al término del ejercicio social, se califica como dividendo, y, por lo tanto, no es ni deducible para la sociedad ni susceptible de ser declarado por el socio. En este último caso, el dividendo a cuenta sigue el régimen jurídico de los dividendos obtenidos de una sociedad transparente que será expuesto posteriormente. Y la forma de saber a qué concepto corresponde la cuantía percibida es mediante el análisis de los estatutos sociales y de los pactos suscritos entre la sociedad y el socio (RDGT de 3 de marzo de 1992).

### 2.2. Imputación de las bases imponibles

#### *a) Imputación de bases imponibles positivas*

A diferencia del régimen de atribución de rentas, la renta obtenida por las sociedades en transparencia fiscal sólo se imputa a los socios si es positiva<sup>80</sup>. La razón de la no imputación a los socios de las bases imponibles negativas se encuentra,

<sup>79</sup> PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto...cit.*, p. 376.

<sup>80</sup> Fue la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, la que anuló la posibilidad de imputar las bases imponibles negativas a los socios.

por algunos autores, en una medida sancionadora a la voluntad defraudatoria de las sociedades transparentes. Esta interpretación parte de una premisa falsa, la ausencia de voluntad societaria en las entidades transparentes, que sí se da en las sociedades civiles por lo que en éstas la renta negativa es objeto de atribución<sup>81</sup>. Y ello puede ser discutible en las sociedades de mera tenencia de bienes, pero no en las sociedades profesionales, en las que la unión de varios socios no sólo busca un mejor tratamiento fiscal (ánimo que, por otra parte, es totalmente lícito, e influye en las decisiones económicas de todos los contribuyentes), sino con carácter principal la agrupación de sus facultades para enfrentarse de mejor manera a su actividad profesional.

Sin embargo, la anteriormente citada STC 214/1994, de 14 de julio, declaró la constitucionalidad del art. 5.4 e) de la Ley 18/1991, que había sido impugnado alegando infracción del principio de capacidad económica al imposibilitar la imputación de las bases negativas de las sociedades transparentes. El Alto Tribunal, sobre la base de un concepto únicamente elusorio en la creación de las sociedades transparentes, mantiene la adecuación constitucional de dicha previsión normativa. Según el FJ 4º la posibilidad que otorgaba la Ley 44/1978 a los socios de este tipo de entidades de imputarse tanto las bases imponibles positivas como las negativas, fue utilizado en la práctica para atribuir pérdidas a los socios que, de esta manera, veían reducir la progresividad en su Impuesto sobre la Renta<sup>82</sup>. Para evitar esta práctica elusoria, la Ley

<sup>81</sup> SERENA PUIG, J.M., «Las sociedades civiles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», XXXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 1990, p. 303.

<sup>82</sup> Ya exponía en 1984 esta situación FALCÓN Y TELLA, cuando la Ley 44/1978 preveía la posibilidad de que los socios de la sociedades en transparencia fiscal se imputasen las bases imponibles negativas (art. 12), lo cual hacía este régimen especialmente beneficiosos para las entidades con pérdidas (FALCÓN Y TELLA, R., *Análisis de la transparencia...* cit., p. 22).

18/1991 vino a desechar la imputación de pérdidas de las sociedades transparentes a sus socios, limitando la atribución de rentas exclusivamente a las bases imponibles positivas. En palabras del TC, «la imputación incondicionada y sin límites de las pérdidas declaradas por las Sociedades transparentes permitiría la utilización e incluso constitución de Sociedades de esta naturaleza con la finalidad de concentrar en ellas las pérdidas y, en consecuencia, disminuir la base imponible del socio; de manera que se eludirían los efectos que pretenden alcanzarse con el régimen de transparencia y se otorgaría un trato favorable a los socios de estas Sociedades por comparación al dispensado a los socios de las restantes Sociedades (...). La solución adoptada por el legislador permite, así, alcanzar un doble efecto. Por una parte, obstaculiza la creación de Sociedades interpuestas destinadas a retener beneficios, impidiendo además que tales Sociedades puedan ser instrumentalizadas para trasladar pérdidas y disminuir la base del socio; por otra, posibilita la toma en consideración de las bases negativas en la forma que hemos expuesto» (FJ 4º).

Las bases imponibles negativas, por lo tanto, no se imputan a los socios, sino que son objeto de compensación con las bases positivas obtenidas por la sociedad en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos (art. 75.3 LIS).

#### *b) Imputación dentro de una sola categoría*

Además, y también de forma diferente al régimen del art. 10 LIRPF, la renta atribuida se inserta en la declaración personal de cada socio dentro de una categoría «sui generis» prevista en el art. 72 LIRPF y denominada «imputación en el régimen de transparencia fiscal».

Sin embargo, esta previsión cuenta con dos excepciones importantes; la primera es la relativa a la parte de la base im-

ponible que proviene de participaciones en fondos propios de otra entidades que, como posteriormente será explicado, sigue el régimen general de los dividendos establecido en el art. 23.1 LIRPF; y, por otro lado, los rendimientos que procedan de una sociedad profesional en transparencia fiscal asumen su propia naturaleza de actividad económica a efectos de hallar el límite aplicable a la reducción en la base imponible por aportaciones a mutualidades y planes de pensiones (art. 46 LIRPF).

La reconducción de las bases imponibles de las sociedades en transparencia fiscal a una sola categoría se centra en su calificación en todo caso como renta regular y, en la consiguiente inclusión en la base imponible general sin derecho de reducción ninguno<sup>83</sup>.

Dentro de esta categoría *sui generis* está comprendida la parte proporcional que le corresponde al socio residente de los beneficios que ha obtenido la sociedad en un ejercicio, con independencia de que dicho socio haya percibido efectivamente la ganancia o ésta se haya destinado a reservas.

En consecuencia, los socios no tienen que integrar de forma autónoma en sus bases imponibles los dividendos y beneficios de la entidad que procedan de períodos impositivos en los cuales la sociedad estuviera en transparencia, pues de otro modo se produciría una doble imposición: una vez, por su tributación como imputación de rentas y otra como participación en fondos propios (art. 75.5 LIS). La no consideración del beneficio efectivamente percibido de forma independiente como rendimiento de capital determina que no sea objeto de retención (art. 57.ñ RIS) y que no dé derecho a la deducción por doble imposición de dividendos<sup>84</sup>. El mecanismo de la

transparencia fiscal es en sí mismo corrector de la doble imposición, pues, aunque la renta obtenida por la entidad es gravada a dos niveles (una por el IS y otra en el impuesto personal del socio), el derecho del socio a imputarse una parte proporcional de la cuota del IS pagado por la sociedad elimina aquel defecto.

Sólo en el supuesto de que dentro de la base imponible imputada existan dividendos obtenidos por la sociedad en transparencia fiscal por su participación en el capital social de otra entidad, pueden los socios aplicar el mecanismo de corrección de la doble imposición previsto en el art. 23.1 LIRPF (art. 72.1 LIRPF).

Por lo tanto, el partícipe no tributa por los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de ejercicios durante los cuales la sociedad fuera transparente como rendimientos de capital mobiliario, sino de forma conjunta con el resto de beneficios obtenidos por la entidad no repartidos dentro de la categoría de imputación en el régimen de transparencia fiscal. Y ello es así incluso en el supuesto de que el socio que recibe la participación en beneficios procedentes de reservas constituidas a cargo de beneficios obtenidos en un período en que la sociedad era transparente no fuera socio en ese ejercicio.

Por el contrario, si la sociedad profesional se encuentra en transparencia fiscal el ejercicio en que distribuye la participación con cargo a reservas, pero no lo estaba el ejercicio en que obtuvo el beneficio que actualmente reparte, el socio debe tributar por el rendimiento distribuido como rendimiento del capital mobiliario. Ello es lógico, pues, al no estar la entidad en transparencia cuando obtuvo el beneficio, no fue objeto de imputación a los socios entonces. Consecuentemente, el rendimiento será objeto de retención y dará derecho a la deducción para evitar la doble imposición interna del art. 23 LIRPF. E, igual que en el otro caso, este régimen se aplica también

<sup>83</sup> Así lo explica PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto...cit.*, p. 378.

<sup>84</sup> Entre otras, la RDGT de 1 de junio de 1998.

cuando el socio que percibe el beneficio no tenía la condición de socio en el momento en que se constituyeron las reservas.

Como puede apreciarse, la tributación de los dividendos repartidos con cargo a reservas está condicionado a la consideración de la sociedad como transparente el ejercicio en que obtuvo el beneficio. Y esto es así con independencia de que el socio que recibe el dividendo tuviera tal condición en el momento en que se constituyeron las reservas<sup>85</sup>, como explica la RDGT de 22 de julio de 1998 (nº consulta 1447/1998) en relación a un supuesto peculiar pues el partícipe que obtiene el dividendo es un ente del art. 10 LIRPF: *«en el caso de que la comunidad de bienes (también aplicable si se tratara de una sociedad civil) adquiriera a los socios las participaciones en la sociedad mercantil, si los dividendos procedieran de períodos en que la sociedad estaba sometida al régimen de transparencia fiscal y que hubieran sido imputados a los socios personas físicas, la comunidad de bienes deberá reducir el valor de adquisición de las participaciones en importe del dividendo y por tanto los socios de dicha comunidad de bienes, en la medida que ésta tributara por atribución de rentas, no se deberán imputar los dividendos ni tampoco tendrán derecho a la deducción por doble imposición interna. Por el contrario, en el caso de que el período impositivo del que proceden dichos dividendos la sociedad no hubiera tributado en el régimen de transparencia fiscal, al tributar la comunidad de bienes por atribución de rentas, el socio residente integrará en su base imponible el dividendo percibido aplicando la deducción para evitar la doble imposición interna que proceda»*.

Para que la Administración pueda conocer si los dividendos repartidos proceden de beneficios obtenidos por la sociedad en un ejercicio en que estaba en transparencia fiscal (y,

<sup>85</sup> Como posteriormente será analizado, la ausencia de tributación de los dividendos como consecuencia de su imputación a otro socio en el momento en que se obtuvieron se corrige cuando la participación se transmite.

por lo tanto, los socios residentes tributaron por dicho beneficio mediante la imputación de rentas) la entidad debe presentar, junto con su declaración del IS, una serie de datos entre los que figuran los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, *«distinguiendo los que corresponden a ejercicios en que la sociedad no hubiese tributado en régimen de transparencia fiscal»* (art. 50.1.c RIS).

La única excepción aplicable al régimen descrito se produce en el caso de que el socio sea una persona física o jurídica no residente. Los dividendos y participaciones de sociedades transparentes que perciban los no residentes tributan como rendimientos de capital mobiliario según las normas generales de fiscalidad de no residentes. Esto es lógico si se tiene en cuenta que la parte de bases imponibles positivas de sociedades transparentes que correspondan a partícipes con residente habitual fuera de nuestro país no sigue el régimen de la transparencia fiscal, sino que son declarados por la entidad y sólo son imputados a los socios en la medida en que son objeto de distribución. Es decir, el no residente sólo declara en su impuesto personal por el beneficio repartido, que tributa como rendimiento de capital mobiliario. Esto puede producir una doble imposición si el dividendo obtenido por el no residente (y declarado en su impuesto personal de la forma expuesta) procede de una participación en el capital de una sociedad transparente adquirida a un residente. Dicho residente declaró mediante el mecanismo de la imputación por transparencia fiscal las bases imponibles positivas de la entidad cuando ésta las percibió; cuando, posteriormente, el nuevo adquirente –no residente– obtiene dividendos derivados de la parte de aquellos beneficios que no fue objeto de reparto, los declara como rendimiento de capital, con lo cual se está produciendo una doble imposición<sup>86</sup>.

<sup>86</sup> ALBI IBÁÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L., *Sistema fiscal español*, 13ª ed., Ariel Economía, Barcelona, 1998, p. 664, nota 68.

### c) Identificación de los socios

La identificación de los socios se realiza gracias a la previsión legal del art. 77 LIS, que obliga a las sociedades transparentes a mantener o convertir en nominativos los valores representativos de las participaciones en su capital. Esto no significa que la sociedad pueda librarse de la aplicación de este régimen convirtiendo sus acciones al portador. Aun en el supuesto de que las participaciones sean al portador, la sociedad estará sometida a la transparencia fiscal, debiendo hacer frente al mecanismo de responsabilidades previsto en aquel mismo precepto<sup>87</sup>.

Como ya ha sido expuesto, no existe imputación para los socios no residentes, los cuales no tributan por la parte proporcional que les corresponda en las bases imponibles positivas de la sociedad, sino exclusivamente por los dividendos percibidos, como si de una sociedad no transparente se tratara. Ante la existencia de socios no residentes, tanto ellos como la entidad tendrán el mismo comportamiento fiscal que una sociedad no transparente.

La imputación se realiza a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente (art. 76.1 LIS). Obsérvese que la Ley no se refiere al socio<sup>88</sup>, sino a la persona —física o jurídica— «que ostente los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio», lo cual obliga a concretar a qué derecho se refiere el precepto. De entre todos los derechos económicos de que disfruta un socio es evidente que el art. 76.1 LIS está haciendo

referencia al consistente en la participación de beneficios, de forma que cuando este derecho no sea ostentado por la misma persona que posee los derechos de suscripción preferente o de participación en la liquidación de la sociedad, la imputación se realiza al socio que goza de aquel primer derecho de participación en beneficios<sup>89</sup>.

Siguiendo este criterio, en los supuestos en que se haya constituido un usufructo sobre las participaciones de una sociedad transparente, la imputación debe realizarse al usufruario (RDGT de 26 de febrero de 1996 y de 19 de junio de 1998). Como señala PÉREZ ROYO<sup>90</sup>, la imputación al usufruario de las bases imponibles positivas puede provocar un efecto pernicioso, que se refleja en la imposibilidad de llevar a cabo una corrección por los beneficios imputados no distribuidos y por los dividendos obtenidos no imputados. Esta corrección tiene lugar cuando el propietario de los títulos participativos los transmite a través del llamado «valor de titularidad», pero es imposible en el supuesto del usufruario porque él no puede transmitir un título cuya propiedad no le corresponde. Como la corrección aquí apuntada será estudiada en el epígrafe 2.4 («Ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de acciones o participaciones de sociedades transparentes»), también se remite a ese momento la dificultad que plantea en relación al usufruario.

En el supuesto de que sobre los títulos de la sociedad transparente exista un derecho de copropiedad la imputación de las bases imponibles positivas se realiza a todos los copropietarios según los porcentajes aplicables<sup>91</sup>.

Por otra parte, la base imponible positiva se imputa en la proporción que resulten de los estatutos sociales y, en su de-

<sup>87</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Sistema tributario español y comparado*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1992, pp. 321 y 322.

<sup>88</sup> Así se evita los problemas que se planteaban con la anterior legislación (art.12.2 Ley 47/78), que al referirse al «socio» obligaba a realizar la imputación al nudo propietario y no al usufruario, como reconoce, por ejemplo, la RTEAC de 26 de febrero de 1998.

<sup>89</sup> RUIZ POSEE, J.L., *El régimen tributario...* cit., p. 322.

<sup>90</sup> PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto...* cit., pp. 388 y 389.

<sup>91</sup> PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto...* cit., p. 389.

fecto, de acuerdo con la participación en el capital social de cada persona o entidad que tenga los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio (art. 76.1 LIS). Y dicha imputación se realiza a todos ellos, con independencia de que ejerzan o no las actividades propias de la sociedad profesional (RDGT de 1 de junio de 1998 –nº consulta 1056/1998–).

Es necesario referirse al supuesto ya apuntado anteriormente de que no exista identidad entre el sujeto al que se imputa la renta y el que percibe los dividendos. Ello ocurrirá cuando el partícipe de una sociedad transparente venda su participación con posterioridad a haberse imputado las bases imponibles positivas de la entidad, incluyendo la parte destinada a reservas. Y es el nuevo socio el que disfruta de los dividendos repartidos por la sociedad a cargo de las reservas que en su día hiciera con los beneficios no distribuidos. Obviamente, este nuevo socio no tiene que integrar en la base imponible de su impuesto personal los dividendos percibidos, porque ya fueron declarados por el antiguo socio a través de la imputación de rentas en transparencia fiscal. Será en el momento en que transmite sus acciones cuando tendrá eficacia tributaria la percepción de estas rentas, a través de una disminución en el valor de adquisición (art. 35.1.c LIRPF).

El momento en el que procede la imputación es «el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente», de forma que la persona a la que se imputan las bases imponibles positivas es aquella que tenga los derechos económicos inherentes a la condición de socio ese último día, con independencia de cuándo haya adquirido la participación en la entidad.

Por último, cuando las participaciones han sido adquiridas por un matrimonio que se rige por el régimen económico matrimonial de la sociedad de gananciales, la imputación debe realizarse a ambos, pues los dos comparten la titularidad de los derechos económicos propios del socio. A esta conclusión

se llega tras la desaparición con la nueva LIRPF del art. 55.2 Ley 18/91 que establecía la imputación de la base imponible al cónyuge profesional<sup>92</sup>.

#### *d) Período de imputación*

El art. 72.2 LIRPF le otorga al socio la posibilidad de elegir sobre el período en que desea imputarse la parte de la base imponible positiva de la sociedad transparente que le corresponde. En este sentido, puede optar entre dos períodos impositivos: aquel en que se cierran las cuentas anuales o en el que se aprueban las cuentas anuales. Éste último en todo caso es el año siguiente al de aprobación de los resultados pues si las cuentas no se hubieran aprobado en el plazo de seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio social la base imponible se imputará al período impositivo en que venza dicho plazo.

La opción se manifiesta en la primera declaración en que el sujeto quiera optar por un período u otro, y debe mantenerse durante tres años. Como es obvio, la elección no puede suponer que el socio deje de integrar en su declaración alguna base imponible que le deba ser imputada (art. 72.2 LIRPF).

Esta posibilidad no se otorga cuando los socios sean, a su vez, sociedades transparentes, en cuyo caso la imputación debe realizarse en el ejercicio en que se cierran las cuentas anuales (art. 76.2.a LIS).

### **2.3. Imputación de otros conceptos**

En coherencia con la esencia de la transparencia fiscal, a los socios residentes no sólo se les imputan las bases imponibles positivas de la sociedad, sino también las deducciones y bonifi-

<sup>92</sup> PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto...cit.*, p. 389; ESTELLA, J., en AA.VV., *Comentarios de Urgencia a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Ley de no Residentes*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 322.

caciones en la cuota a que tenga derecho la sociedad transparente; los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente; y la cuota satisfecha por la sociedad por el IS, así como la cuota que hubiese sido imputada a dicha sociedad (arts. 75.4 LIS y 73 LIRPF)<sup>93</sup>.

Por lo que respecta a las deducciones, hay que señalar que, según especifica el art. 73.a LIRPF, los socios se imputan en su declaración personal las bases de las deducciones y bonificaciones en la parte proporcional que les corresponda, sobre las que aplicará las normas relativas a dichos beneficios en la ley que le corresponda (IRPF si el socio es persona física o IS si es persona jurídica). Esto significa, como pone de relieve PÉREZ ROYO, que en el supuesto de que existan normas diversas en uno y otro tributo se aplicarán las propias del impuesto que grave al socio (así, si existen dividendos dentro de la base imponible de la sociedad el socio-persona física no se aplicará la deducción prevista en el art. 28 LIS, sino la establecida en el art. 66 LIRPF); o en el caso de que la LIRPF no contemple la deducción concreta, el socio-persona física no tendrá derecho a la deducción (por ejemplo, la deducción por doble imposición económica del art. 30 LIS). Por el contrario, si la práctica de la deducción reconocida en ambos impuestos se condiciona a la concurrencia de un determinado requisito —como es la contratación de minusválidos—, es suficiente con que dicha circunstancia concorra en la sociedad transparente<sup>94</sup>.

<sup>93</sup> En la doctrina administrativa, la RTEAC de 19 de junio de 1996, explica que «ahora no se está ante un pago a cuenta del impuesto de la sociedad que soporta la retención, sino que lo que hay es un crédito de impuesto reconocido por la norma a favor del socio de la sociedad transparente, y ello porque no es él a quien le practicaron la retención ni quien computa directamente en su base imponible la renta sometida a retención, ya que lo que computa es la parte que le corresponda según su grado de participación en el capital de la base imponible, determinada de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad transparente, y este crédito de impuesto es un derecho del socio y no de la sociedad».

<sup>94</sup> PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto...* cit., p. 380.

El art. 73.a LIRPF establece que «*las deducciones y bonificaciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva*», lo que parece indicar que sólo en los ejercicios en que exista base imponible positiva puede el socio imputarse aquellos beneficios fiscales (RDGT de 3 de julio de 1992). Se pierde, por lo tanto, el derecho a deducirlas en la renta personal del socio, con una excepción: cuando las deducciones no han podido ser practicadas en la declaración del IS de la sociedad en transparencia fiscal por insuficiencia de la cuota y se reserven para su deducción en las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos (art. 37.1 LIS). En este último caso, el socio puede imputarse la deducción con la base imponible positiva de los siguientes ejercicios<sup>95</sup>.

Junto a las deducciones y bonificaciones, el art. 73.b LIRPF (y el art. 75.4.b LIS) también prevé la imputación al socio de los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad. La práctica de estas imputaciones, que no se condiciona a ningún requisito, se realiza mediante la suma de estos elementos a los pagos a cuenta que haya sufrido el socio en sus ingresos individuales. Es necesario tener en cuenta que las cantidades abonadas a las sociedades en transparencia fiscal por la realización de servicios profesionales no están sujetas a retención (RDGT de 3 de marzo de 1992).

Igualmente, el socio residente se imputa la parte proporcional de la cuota imputada a la sociedad por tener ésta a su vez participación en el capital social de otra entidad transparente.

El último concepto imputable es la cuota de IS pagada por la sociedad transparente, que en realidad se configura como un pago a cuenta del impuesto personal del partícipe residen-

<sup>95</sup> PÉREZ ROYO I., *Manual del Impuesto...* cit., p. 380.



te. Incluso, y como luego será expuesto, si la cuota de la entidad resulta negativa, por ser superiores los importes de los pagos a cuenta que la cuota líquida, la devolución no le corresponde a la entidad, sino a los socios de forma proporcional (RAEAT de 18 de diciembre de 1997). Esto, claro está, siempre en relación a los socios con residencia habitual en España; porque respecto de los partícipes no residentes, no existe imputación de cuota y, por lo tanto, tampoco del resto de elementos (art. 75.4 LIS). Dado que el artículo 75.4.c LIS dispone, expresamente, que se imputará la cuota satisfecha por la sociedad transparente, es dudosa la imputación a los socios de las cuotas devengadas y no satisfechas por el Impuesto sobre Sociedades de las sociedades transparentes, correspondientes a las bases imponibles del ejercicio que es objeto de imputación a los socios. En efecto, la opción de los socios por imputar las bases en el período que corresponda a la fecha de cierre del ejercicio social de la entidad transparente supone imputar también la cuota satisfecha por la sociedad, entendiéndose por tal, según diversas Resoluciones de la DGT *«la cuota que la sociedad acredite, aun cuando todavía no se haya satisfecho. Las entidades que aprueben sus cuentas antes de la finalización del plazo del IRPF estarán en condiciones de determinar la cuota a satisfacer por el IS, que se habrá imputado como gasto contable»* (RDGT de 8 de julio de 1998)<sup>96</sup>.

La imputación a los partícipes de la cuota del IS satisfecha por la sociedad constituye un mecanismo muy eficaz para evitar la doble imposición que de otro modo se produciría debido a la tributación de los dividendos por la entidad (en el IS) y por lo socios (en el IRPF o en el IS).

Cuando los socios son personas físicas, la imputación de la cuota satisfecha por la sociedad profesional así como de la cuota imputada a ésta por su participación en otra sociedad

transparente no puede superar, junto con los pagos a cuenta imputados, la cuantía que resultaría de aplicar el tipo medio efectivo del IRPF a la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada<sup>97</sup>. En el caso de sociedades profesionales transparentes este límite a la deducción citada no se aplica cuando la imputación se realice íntegramente a personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculadas al desarrollo de las actividades profesionales de las que derivan los ingresos de la entidad (art. 65.c LIRPF).

#### **2.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de acciones o participaciones de sociedades transparentes**

El núcleo fundamental de la transparencia fiscal reside en la imputación a los socios de todo el beneficio obtenido por la sociedad, con independencia de que la entidad reparta dividendos o destine las ganancias a reservas. Sólo en el momento en que el partícipe transmite sus acciones cobra importancia que los beneficios sociales se hayan distribuido o no.

Esto se produce a través de la alteración del valor de adquisición que se tiene en cuenta para calcular la ganancia o pérdida patrimonial que se origina cuando el socio vende su participación en la sociedad transparente. El art. 35.1.c LIRPF prevé que *«en la transmisión de valores o participaciones en el capital social de sociedades transparentes, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión»*. Si-

<sup>97</sup> Así, si A, partícipe de la sociedad profesional «Abogados, S.L.», ha obtenido unos beneficios que determinan una base liquidable general de 10 millones, de los cuales 7 corresponden a la imputación de rentas procedentes de la entidad profesional, la deducción a la que tendrá derecho por la cuota satisfechas por la sociedad por el IS, sus pagos anticipados y la cuota que le haya sido imputada por otras sociedades transparentes, no podrá ser superior a 2.445.100 (7.000.000 \* 34,93%).

<sup>96</sup> En sentido contrario DGT de 19 de diciembre de 1997.

guiendo este precepto, al valor de enajenación no sólo hay que restarle el de adquisición (el precio desembolsado para la adquisición de la acción), sino también el llamado «valor de titularidad», esto es el importe de los beneficios sociales que no hayan sido objeto de reparto, sino que se hayan llevado a reservas, y hayan sido imputados al contribuyente durante el período comprendido entre su adquisición y su transmisión<sup>98</sup>.

Y al igual que para calcular la variación patrimonial que se produce en la transmisión de las participaciones de la sociedad transparente se debe tener en cuenta el importe de las bases imponibles imputadas pero que nunca fueron objeto de distribución, también debe considerarse la situación contraria. Esto es, el supuesto en que el transmitente ha recibido dividendos correspondientes a beneficios de un ejercicio anterior, en el que dicho transmitente no era todavía socio. En este caso, es importante recalcar que por estas participación en beneficios el socio que vende su participación no ha tributado por los dividendos obtenidos (ya que fueron imputados al entonces socio). La corrección de este fenómeno se alcanza mediante la disminución del importe de estos dividendos en el precio de adquisición a efectos de hallar el valor de adquisición (arts. 35.1.c.Tercero LIRPF y 75.5 LIS)<sup>99</sup>. Como fue expuesto al tratar el tema de la identificación de los partícipes,

<sup>98</sup> Si A adquirió el 50% del capital social de una sociedad transparente por un precio de 25 millones en 1990 y los beneficios de dicha entidad imputables a A fueron en 1995 de 5 millones, de los cuales obtiene como dividendos en 1998 2, cuando A transmita su participación en 1999 el valor de adquisición y el de titularidad será de 28 millones (25+3 que no fueron repartidos y por lo que A tributo en 1995).

<sup>99</sup> Si A adquirió el 50% del capital social de una sociedad transparente por un precio de 25 millones en 1995 y en 1998 recibe participaciones en los beneficios a cargo de las reservas efectuadas en 1993 (ejercicio en el que la sociedad también era transparente) por un importe de 2 millones, el valor de adquisición y titularidad cuando transmita su participación en 1999 será de 23 millones (25-2 que le fueron distribuidos como dividendos y por los que no tributó A, sino la persona que fuera socio de la entidad en 1993).

este socio no ha tributado por los dividendos percibidos a cargo de reservas constituidas sobre beneficios no distribuidos con anterioridad a asumir la condición de socio. Esa parte de la base imponible fue integrada en la liquidación de la persona que en el ejercicio en que se obtuvo el beneficio ostentara los derechos económicos inherentes a la condición de socio. Es pues el momento de la enajenación el indicado para tener en cuenta el beneficio fiscal descrito y aumentar la ganancia (o disminuir la pérdida) que obtiene aquel socio. Ello es así también en el supuesto concreto de que el nuevo socio sea un ente del art. 10 LIRPF, como expone la ya citada RDGT de 22 de julio de 1998. (nº consulta 1447/1998). Según esta Resolución, si una comunidad de bienes (también aplicable si se trata de una sociedad civil) ha adquirido participaciones de una sociedad que reparte dividendos a cargo de reservas constituidas en un período en el que la sociedad se encontraba en transparencia fiscal y que fueron imputados al socio de aquel momento, en el momento de transmitir a su vez las participaciones debe reducir el valor de adquisición en el importe de los dividendos<sup>100</sup>.

En consecuencia, en el momento de enajenar las participaciones de una sociedad transparente se debe tener en cuenta el importe de los beneficios distribuidos y los reservados. Cuánto mayor haya sido el beneficio distribuido al socio, mayor será el importe de la ganancia; y cuánto mayor sea el beneficio reservado, menor es dicha ganancia. Pero, como explica PÉREZ ROYO<sup>101</sup>, este mecanismo, consistente en la minoración de la ganancia patrimonial teniendo en cuenta el beneficio imputado al socio pero que no ha sido objeto de reparto, no logra compensar la tributación de dicho beneficio ya que la ganan-

<sup>100</sup> Y, como ya ha sido explicado, los socios de dicha comunidad de bienes, en la medida que ésta tributara por atribución de rentas, no se deberán imputar los dividendos ni tampoco tendrán derecho a la deducción por doble imposición interna

<sup>101</sup> PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto...cit.*, p. 385.

cia que se disminuye está gravada a un tipo fijo del 20%, mientras que la imputación de rentas tributa por la tarifa progresiva.

Por lo que respecta al valor de enajenación al que se le restan los valores de adquisición y titularidad para hallar la ganancia o la pérdida patrimonial, coincide con el importe efectivamente satisfecho. No resultan aplicables los valores dispuestos en el art. 35.1.b LIRPF para la transmisión de participaciones no admitidas a negociación (el valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto y el valor que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto). La ausencia de eficacia de estos valores mínimos en relación con el valor de transmisión de las participaciones en sociedades profesionales queda patente con la remisión expresa que a ellos realiza la LIRPF respecto de las sociedades de mera tenencia de bienes (art. 35.1.c) y que descarta la voluntad del legislador de incluir en dicha remisión al resto de entidades transparentes<sup>102</sup>.

Éste es el momento de tratar el problema señalado en el epígrafe relativo a la identificación de los socios, consistente en la dificultad de corregir la tributación por los beneficios no distribuidos así como la ausencia de tributación por los dividendos no declarados cuando el que disfruta de los derechos económicos inherentes a la cualidad del socio es un usufructuario. Ello es debido a que el usufructuario no transmite el título y, en consecuencia, no hay un momento oportuno para llevar a cabo la tratada corrección a través del valor de titularidad. Si el usufructuario se imputa las bases imponibles positivas de la sociedad transparente, pero no recibe dividendos, ¿cómo puede resarcirse de esa tributación? Si, por el contra-

rio, el usufructuario recibe dividendos derivados de unos beneficios obtenidos por la sociedad transparente cuando todavía no había asumido su condición de usufructuario y, por lo tanto, no le fueron a él imputadas ¿cómo tributará por esa cantidad? La solución acertada es la propuesta por PÉREZ ROYO, que consiste en considerar el importe de las rentas imputadas no distribuidas como un menor valor deducible de la cantidad que obtiene del nudo propietario cuando se extingue el usufructo<sup>103</sup> a efectos de su declaración en el impuesto personal del usufructuario. Y en relación a la obtención por el usufructuario de dividendos procedentes de beneficios de la sociedad transparentes no imputados a éste, el importe de estos dividendos debe ser objeto de tributación por el usufructuario en el momento de extinción del usufructo junto con la cantidad que obtenga del nudo propietario<sup>104</sup>. Como puede apreciarse, el tratamiento sería el mismo que el previsto en el art. 35.1.c LIRPF, poniendo las cantidades controvertidas en relación con el momento de extinción del usufructo y con el rendimiento que percibe el usufructuario del nudo propietario por el aumento de valor que han tenido los títulos en el período en que ha estado vigente el usufructo debido a la constitución de reservas.

Por último es necesario señalar que el aumento o la disminución del valor de adquisición en función de los beneficios

<sup>103</sup> El art.68.1 LSA establece que «finalizado el usufructo, el usufructuario podrá exigir del nudo propietario el incremento de valor experimentado por las acciones usufructuadas que correspondan a los beneficios propios de la explotación de la sociedad integrados durante el usufructo en las reservas expresas que figuren en el balance de la sociedad, cualquiera que sea la naturaleza o denominación de las mismas». Sobre la determinación de la cantidad debida al usufructuario al finalizar el usufructo, véase PANTALEÓN PRIETO, F.; Comentario al artículo 68 de la Ley de Sociedades Anónimas, en URÍA, R. y otros, dir., *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, T. IV, vol. 3º: Cívitas, Madrid, 1992, pp. 90 y ss.

<sup>104</sup> PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto...cit.*, p. 388.

<sup>102</sup> En este sentido, PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto...cit.*, pp. 384 y 385.

imputados a los socios también se realiza en los supuestos de separación del socio o de disolución de la sociedad profesional (art. 35.1.e LIRPF).

## 2.5. Obligaciones de la sociedad

La entidad en transparencia fiscal debe presentar la declaración por el IS y pagar la cuota correspondiente como cualquier otro sujeto de este tributo (art. 75.5 LIS) al tipo de gravamen general. Esta identificación con el régimen general del IS no es total, pues el propio art. 75.5 establece la no procedencia de la devolución de los pagos a cuenta que excedan de la cuota líquida del ejercicio en la parte atribuible a los socios residentes en territorio español. Esta previsión se basa en que son éstos últimos –los socios que deben soportar la imputación de las bases imponibles positivas– los que tendrán derecho a la devolución de ese excedente.

La sociedad profesional en transparencia fiscal tiene las mismas obligaciones formales que cualquier otro sujeto pasivo del IS. Y, además, otras añadidas: junto a la declaración del IS, la entidad debe presentar la relación de los socios residentes en territorio español o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio a los que se debe realizar la imputación (art. 50 RIS). Para ello, debe comunicar los datos suficientes para poder identificar a estos socios (domicilio fiscal, porcentaje de participación, etc.), los relativos a las cantidades que se van a imputar (resultado contable, base imponible, base de las bonificaciones, pagos fraccionados, retenciones, cuota del IS, etc.) y los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas (distinguiendo los que correspondan a ejercicios en que la sociedad no hubiese tributado en régimen de transparencia fiscal a efectos de su consideración como rendimientos de capital mobiliario).

En relación a las obligaciones contables y registrales, aparte de las generales a cualquier sujeto pasivo del IS, la sociedad transparente debe incluir en la memoria de las cuentas anuales la información necesaria para identificar las participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos en los que la entidad era transparente para evitar la tributación por ellos en el ejercicio en que se reparten. Lógicamente esta obligación de informar subsiste mientras existan reservas constituidas en un ejercicio en el que la entidad era transparente, incluso aunque ya haya abandonado este régimen. Los datos que se deben incluir en la Memoria son los siguientes: a) beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que la entidad tributó en régimen general; b) beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que la sociedad tributó en régimen de transparencia fiscal, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes en territorio español de aquellos que correspondieron a socios no residentes; c) en caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada de entre las tres a las que, por la clase de beneficios de los que proceda, se refieren los párrafos a) y b) anteriores (art. 50.3 RIS).

Por lo que respecta a su relación directa con los socios, la entidad profesional debe notificarles las cantidades totales a imputar y la atribución individual de las bases imponibles positivas y del resto de concepto imputables (art. 50.2 RIS). Estas cantidades imputables no son objeto de retención por parte de la sociedad transparente, como tampoco lo son los dividendos distribuidos siempre que provengan de beneficios obtenidos en un ejercicio en que la sociedad era transparente y el receptor sea un socio residente. En otro caso, ya ha sido expuesto, que el dividendo tiene la consideración de rendimiento de capital y, por lo tanto, debe ser objeto de retención.

Como será explicado en el epígrafe siguiente, la sociedad profesional transparente tiene la obligación de facilitar la identificación de sus socios a través del carácter nominativo de los títulos representativos de su capital social.

Por su parte, las actuaciones de inspección efectuadas a la sociedad transparente tienen determinados efectos sobre los socios. En concreto, el art. 50.3.c RGIR establece que *«las actas que se formalicen en relación con los socios de una Sociedad o Entidad en régimen de transparencia fiscal, en tanto no se ultime la comprobación de la situación tributaria de la Entidad»* tendrán el carácter de previas<sup>105</sup>. Esto es consecuencia lógica de la influencia de la liquidación correspondiente a la entidad respecto de las declaraciones de los socios, cuya corrección depende de la de la sociedad. En este punto DELGADO GONZÁLEZ se plantea la posibilidad de que los socios realicen el comportamiento descrito en el art. 61.3 LGT, con el efecto jurídico allí descrito, esto es, presentar las declaraciones fuera de plazo, pero antes de que la Administración emita un requerimiento respecto del propio socio, una vez abierto el procedimiento de inspección contra la entidad transparente. Según este autor, ello depende del conocimiento que tenga el socio de las actuaciones inspectoras sobre la sociedad<sup>106</sup>. Debido a la cercanía existente en la mayoría de las sociedades profesionales entre el socio y la gestión de la entidad, será muy difícil demostrar por parte de aquél la ausencia de conocimiento de las actuaciones inspectoras sobre la sociedad.

DELGADO GONZÁLEZ menciona, asimismo, su postura favorable a que los socios sean considerados «interesados» en orden a estar legitimados para recurrir las actas incoadas a la en-

<sup>105</sup> Este precepto se basa en el art. 122 LGT: *«Cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza»*.

<sup>106</sup> DELGADO GONZÁLEZ, A.F., *Las sociedades profesionales... cit.*, pp. 290 y 291.

tidad transparente<sup>107</sup>. Sin embargo, una vez firme la situación jurídico-tributaria de la entidad, el socio no puede ya pretender impugnar con ocasión del acta a él incoada los importes, bases y deducciones que, trayendo causa de la regularización efectuada a la sociedad transparente, se le imputan (RTEAC de 19 de junio de 1996).

Por último, las actuaciones inspectoras sobre la entidad transparente no pueden suponer por sí solas la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria del socio. Ello es debido a que sólo un acto debidamente notificado al sujeto pasivo puede interrumpir la prescripción (art. 66 LGT)<sup>108</sup>.

## 2.6. Régimen sancionador

El comportamiento específico defraudador que se puede producir al amparo de la transparencia fiscal es contemplado en el art. 79.e LGT: *«Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: (...) e) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad»*. En el art. 88.2 se cuantifica la multa aplicable.

El comportamiento del partícipe de la sociedad transparente que declara rendimientos en régimen de transparencia inferiores a los que resultaron de la inspección de la sociedad se califica como infracción tributaria grave, por aplicación del art. 79.a) LGT (RTEAC de Valencia de 31 de enero de 1991). Aunque, obviamente, la rectificación por la Inspección de los beneficios de una sociedad transparente provoca una rectificación en las liquidaciones de los socios, ello no puede dar lugar

<sup>107</sup> DELGADO GONZÁLEZ, A.F., *Las sociedades profesionales... cit.*, p. 291, nota 62.

<sup>108</sup> DELGADO GONZÁLEZ, A.F., *Las sociedades profesionales... cit.*, p. 290.

a sanción si no existe en los socios conducta dolosa o culposa (RTEAP de Barcelona de 6 de junio de 1989). Ánimo cuya apreciación en el socio constituye un problema de prueba, pero que no se puede afirmar por el simple hecho de que el partícipe tenga una participación muy elevada en la sociedad (RTEAR de Cataluña de 27 de abril de 1994).

Por otra parte, el art. 77 LIS exige que todos los socios sean identificables, para lo cual establece la exigencia de que las sociedades transparentes mantengan o conviertan en nominativos los valores representativos de las participaciones en su capital. El incumplimiento de este requisito no determina que la sociedad eluda la transparencia, sino que incurra en una infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas, por cada período impositivo en que se haya dado el incumplimiento. De esta infracción son responsables solidarios los administradores de la entidad excepto aquéllos que hayan propuesto expresamente las medidas necesarias para que las participaciones fuesen nominativas, sin haber sido aceptadas «*por los restantes*» (art. 77 LIS). Si, además, esta conducta infractora deriva en la imposibilidad de identificar, en todo o en parte, a los partícipes, «*la parte de la base imponible que no pueda ser imputada tributará, en el Impuesto sobre Sociedades, a un tipo igual al marginal máximo de la escala del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*» (art. 77).

Por lo que respecta al delito fiscal, el hecho típico de la defraudación tributaria (art. 349 CP) puede ser cometido tanto por los socios como por la sociedad en transparencia fiscal, debido a la sujeción de la entidad al IS. Asimismo, la entidad también puede perpetrar el delito contable (art. 350 bis CP).

En relación a estas sociedades resulta interesante plantearse un supuesto específico como consecuencia del régimen jurídico que les resulta aplicable: como los partícipes tiene la obligación de imputarse todos los beneficios obtenidos por la

sociedades (distribuidos o no) e incluir las cantidades imputadas en su declaración de IRPF o IS, el socio de la sociedad transparente que no declara la totalidad de la base imponible positiva imputada cometerá delito de defraudación si la cuota resultante fuera superior a 15 millones, aunque el beneficio no declarado no haya sido objeto de distribución.

### 3. LAS SOCIEDADES IRREGULARES

Cuando una sociedad mercantil no cumple con las obligaciones de escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil se denomina sociedad irregular. Su régimen jurídico es el propio de los entes sin personalidad jurídica: la no sujeción al IS y la tributación por sus socios de las rentas obtenidas por la entidad mediante el mecanismo de la atribución de rentas<sup>109</sup>.

Ello es lógica consecuencia del criterio que sigue el legislador para sujetar a una entidad al IS, que se basa, como ya ha sido explicado, en la publicidad de la personalidad jurídica. Si la sociedad no ha sido inscrita no puede ser sujeto pasivo de dicho tributo. Y la inclusión en el régimen de atribución de rentas, aunque no se desprende de forma expresa de los arts.10 LIRPF y 6 LIS, deriva del art. 33 LGT al que se remiten ambos preceptos, en concreto, de la expresión «*demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición*».

Esta equiparación con los entes sin personalidad jurídica no parte de la ausencia de personalidad de las sociedades irregulares, porque, como ha demostrado la doctrina civilista y mercantilista, la inscripción en el Registro Mercantil no es re-

<sup>109</sup> SANZ GADEA, E., *Impuesto...cit.*, p. 164; GARCÍA LÓPEZ, C.E., *Tributación de comunidades...cit.*, p. 15. En la doctrina administrativa, RAEAT de 12 de octubre de 1996.

quisito constitutivo de la personalidad jurídica del art. 38.1 C.c.<sup>110</sup>. Pero como ha sido explicado en este trabajo, la sujeción al IS no se basa en la personalidad jurídica de la sociedad (en cuyo caso, las sociedades irregulares serían sujetos pasivos del IS), sino en la publicidad de la personalidad jurídica. En palabras de GOTA LOSADA, si bien la personalidad jurídica de la sociedad mercantil no inscrita puede ser discutida, en todo caso –aunque afirmáramos su concurrencia– no tendría efectos tributarios, porque la LIS «*no se conforma con una discutida personalidad jurídica, como requisito dogmático para que los acreedores puedan hacer valer sus derechos, cuando la sociedad no se ha inscrito, todo ello dentro de la eficacia negativa de los registros públicos, expresada en el principio de que lo no inscrito no puede perjudicar a terceros, pero sí puede beneficiarles si conocen los hechos correspondientes, sino que la Ley 61/1978 (así como la Ley 43/1995) exige la personalidad jurídica reconocida, por incorporación de las sociedades al Registro Mercantil, porque precisamente lo que se pretende es partir para la sujeción pasiva del aspecto institucional de las sociedades mercantiles*»<sup>111</sup>. Esta última frase, aparte de su eficacia en relación a la ausencia de sujeción de las sociedades irregulares al IS, recoge perfectamente la concepción que sobre los criterios de sujeción pasiva del IS actualmente vigentes se ha mantenido en este trabajo.

<sup>110</sup> PAZ-ARES, C., Comentario al art. 1667 C.c., en *Comentario...cit.*, p. 1338 y ss., pp. 1378 y ss., PANTALEÓN PRIETO, F., «La personalidad jurídica... cit.». La DGT mantiene la aplicación del régimen de atribución de rentas a las sociedades irregulares, aunque con el argumento erróneo de la ausencia de personalidad jurídica (Consulta no vinculante de la DGT de 19 de octubre de 1992).

<sup>111</sup> GOTA LOSADA, A., *Tratado...cit.*, T.III, p. 124.

#### 4. SOCIEDADES EN FORMACIÓN

Si la sujeción al IS se basa en la personalidad jurídica expresamente reconocida a través de la inscripción en el Registro Mercantil, cabe preguntarse por el régimen tributario de las actuaciones realizadas por la entidad antes de ese momento.

La sociedad en formación no es sujeto pasivo del IS, por lo que no declara por este impuesto hasta que no asume esta condición, que es en el instante en que se inscribe. Con la inscripción nace el sujeto pasivo del IS, que declarará en el período impositivo correspondiente al año de la inscripción también los beneficios obtenidos en la fase en que era sociedad en formación. Esto es consecuencia del régimen mercantil de las sociedades en formación, respecto de las cuales el art. 15.3 LSA establece que «*una vez inscrita, la sociedad quedará obligada por los actos y contratos a que se refiere el apartado anterior*».

Por lo tanto, a los beneficios obtenidos por la sociedad en formación no les resulta aplicable el régimen de atribución de rentas. Si la entidad se encuentra en formación durante el año 1992, y se inscribe en 1993, «la entidad consultante no deberá presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades por las operaciones realizadas en 1992, en cuanto que no es sujeto pasivo del impuesto, hasta 1993, sin perjuicio de que las operaciones realizadas en 1992 sean asumidas desde la inscripción por la sociedad, en 1993, y respecto de este ejercicio (de 1993) figuren en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades» (RDGT de 23 de abril de 1993)<sup>112</sup>.

Si la sociedad no solicita la inscripción en el plazo de un año desde la fecha de la escritura, se considera sociedad irre-

<sup>112</sup> En la doctrina, GOTA LOSADA, A., *Tratado...cit.*, T. III, p. 130; SANZ GADIA, E., *Impuesto... cit.*, p. 164. En contra de este criterio, la RAEAT de 24 de julio de 1996, considera que las sociedades en formación deben regirse por el régimen de atribución de cuentas.

gular (art. 16), con la aplicación del régimen tributario correspondiente (atribución de rentas). La posterior inscripción de la sociedad no determina la aplicación del régimen previsto para las sociedades en formación, es decir, la entidad no tributará por las rentas obtenidas mientras no estaba inscrita en el primer período impositivo tras la inscripción, sino que se regirá por el sistema de atribución de rentas, de forma que los beneficios procedentes de operaciones realizadas antes de la inscripción se imputarán a los socios según las reglas del art. 10 LIRPF. Esto es consecuencia de la previsión recogida en el art. 16.2 LSA, que para el caso de que la sociedad irregular se inscriba excluye la aplicación del régimen de aceptación de los actos y contratos celebrados con anterioridad del art. 15.3 LSA.

Por lo que respecta al deber de efectuar retenciones cuando la sociedad en formación satisfaga rendimientos susceptibles de ser retenidos, la RAEAT de 24 de julio de 1996 establece la obligación de estas entidades de retener cuando satisfaga rendimientos derivados de actividades profesionales. «*Estas entidades en período de constitución podrán instar la asignación de un Número de Identificación Fiscal provisional, en cuyo caso se consignará en cuantas facturas o documentos se deriven de sus relaciones económicas o profesionales. En su defecto, entendemos que serán los socios fundadores, otorgantes de la escritura social, los que, como representantes de la sociedad, practiquen las retenciones y figuren en los documentos correspondientes*».

## BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV., *El ejercicio en grupo de profesionales liberales*, Universidad de Granada, Granada, 1993.
- AA.VV., *Comentarios de Urgencia a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Ley de no Residentes*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- ABELLA POBLET, E., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Publicaciones Abella, Madrid, 1980.
- AGUIRRE FERNÁNDEZ, B.J., «La personalidad jurídica de las sociedades civiles. A propósito de la Resolución de la DGRN de 31 de marzo de 1997», *Revista crítica de Derecho inmobiliario*, nº 647, 1998
- ALBI IBÁÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L., *Sistema fiscal español*, 13ª ed., Ariel Economía, Barcelona, 1998
- ALBIEZ DOHRMANN, K.J., Las agrupaciones societarias y no societarias de profesionales liberales, en *Estudios de Derecho civil en Homenaje al profesor Dr. José Luis Lacruz Berdejo*, Bosch, Barcelona, 1992.
- ALBIEZ DOHRMANN, K.J. y GARCÍA PÉREZ, R., «Nuevamente sobre la inscripción de las sociedades profesionales en el registro Mercantil (Acerca de la RDGRN de 26 de junio de 1995)», *Derecho Privado y Constitución*, nº 8, 1996.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria», *REDF*, nº 15-16, 1977.



- «La personalidad jurídica societaria y el impuesto», *Anales del CUNEF*, 1979.
- «Las sociedades civiles ante los Impuestos sobre Sociedades y de Personas Físicas», *Gaceta fiscal*, 1985, nº 18.
- *Sistema tributario español y comparado*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1992.
- APARICIO PÉREZ, A. y CASERO LAMBÁS, J.F., «La tributación de las sociedades profesionales a través del régimen de transparencia fiscal», *REDF*, nº 58, 1988.
- BROSETA PONT, M., *Manual de Derecho mercantil*, 8ª ed., Madrid, 1990.
- CÁMARA ÁLVAREZ, M. de la, *Estudios de Derecho Mercantil*, Centro de Estudios Tributarios, vol. I, Madrid, 1972.
- CAPILLA RONCERO, F., *La sociedad civil*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1984.
- CASTRO Y BRAVO, F. de, *Temas de Derecho civil*, Instituto de Ciencias jurídicas, Madrid, 1972.
- DELGADO GONZÁLEZ, A.F., *Las sociedades profesionales*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1996.
- DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho civil*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1989.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «La sociedad civil: Su configuración en el ámbito de los impuestos sobre la renta», *Gaceta fiscal*, nº 68, 1989.
- ESEVERRI, E., «La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades», *REDF*, nº 30, 1981.
- FALCÓN Y TELLA, R., *Análisis de la transparencia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- «El régimen de transparencia fiscal en la Ley 18/1991, de 6 de junio», *REDF*, 1992, nº 75.

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., Los sujetos pasivos y la transparencia fiscal, en AA.VV., *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*, Lex Nova, Valladolid, 1997.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., y otros, Comentario al art. 11, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cívitas, Madrid, 1983.
- GARCÍA LÓPEZ, C.E., *Tributación de comunidades de bienes, sociedades civiles y otros entes asimilados*, Monografías CISS, Valencia, 1994.
- GARCÍA MAS, F.J., «La Sociedad Civil: una crisis provocada. Comentario crítico a la Resolución de 31 de marzo de 1997 de la DGRN», *Revista crítica de Derecho inmobiliario*, nº 647, 1998.
- GARCÍA PÉREZ, R., *El ejercicio en sociedad de profesiones liberales*, Bosch, Barcelona, 1997.
- GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, T. I, Banco Exterior de España, Madrid, 1988.
- *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, T. III, Banco Exterior de España, Madrid, 1989.
- LAGARES CALVO, M.J., «Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *HPE*, nº 2, 1970.
- LÓPEZ BERENGUER, J., *Manual del Impuesto sobre la Renta*, Aranzadi, Pamplona, 1980.
- MAGRANER MORENO, F., *Tributación de los abogados y procuradores*, CISS, Valencia, 1998.
- MÁLVAREZ PASCUAL, L. A. y MARTÍN ZAMORA, M.P., *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*, CEF, Madrid, 1998.
- MARTÍNEZ HORNERO, F.J., «Las sociedades civiles. Su tributación por impuestos directos», *Gaceta fiscal*, nº 53, 1988.

MENÉNDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, IEF, Madrid, 1986.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., coord., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

PANTALEÓN PRIETO, F., «Comentario al artículo 68 de la Ley de Sociedades Anónimas, en Uría, R. y otros, dir.», *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*. T. IV, vol. 3º, Civitas, Madrid, 1992.

– «La personalidad jurídica de las sociedades civiles. Contra la Resolución de la DGRN de 31 de marzo de 1997», *La Ley*, 1997, vol. 4.

– «Valoración del Anteproyecto, sobre sociedades profesionales desde la experiencia profesional». Conferencia pronunciada en las Jornadas sobre Reforma de la Ley de Propiedad Horizontal y Sociedades Profesionales, organizadas por el Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1 y 8 de junio de 1999.

PARAMIO FERNÁNDEZ, J., «La articulación del Impuesto sobre la Renta de Sociedades con el de la Renta de las Personas Físicas», *HPE*, nº 2, 1970.

PAZ-ARES, C., en AA.VV., *Comentario del Código civil*, T.II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.

PEÑA GARBÍN, J.M., «La reforma del régimen de atribución de rentas. Comunidades de bienes y sociedades civiles», *Gaceta fiscal*, nº83, 1990.

PÉREZ DE AYALA, J.L., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, nº4, vol.1, Ed. de Derecho Financiero, 1983.

PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

SANTOS MORÓN, M.J., *La forma de los contratos en el Código civil*, Universidad Carlos III de Madrid. BOE, Madrid, 1996.

SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades*, T.I, 3ª ed., CEF, Madrid, 1991.

SERENA PUIG, J.M., «Las sociedades civiles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *XXXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1990.

SIMÓN MARTÍNEZ, J., «El problema doctrinal de las sociedades civiles como sujetos pasivos ya del IRPF (régimen de atribución de rentas) ya del Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria. Monografías*, 1995, nº 236.

TOMÉ, B., Transparencia fiscal, en AA.VV., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996.

URÍA, R., *Derecho Mercantil*, 17ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1990.

YEBRA MARTUL-ORTEGA; P. y otros, coord., *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, Comares, Granada, 1998.